UNIVERSITÉ DE TOULOUSE. — FACULTÉ DE DROIT

DE LA PERCEPTION

DE L'IMPOT PROPORTIONNEL

SUR LES MUTATIONS

DE NUE-PROPRIÉTÉ ET D'USUFRUIT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE PAR

J. CABANIÉ

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

TOULOUSE

Vᵗ RIVIÈRE, LIBRAIRE-ÉDITEUR

6, Rue des Lois, 6

—

1903

DE LA PERCEPTION

DE L'IMPÔT PROPORTIONNEL

SUR LES MUTATIONS

DE NUE-PROPRIÉTÉ ET D'USUFRUIT

UNIVERSITÉ DE TOULOUSE. — FACULTÉ DE DROIT

DE LA PERCEPTION

DE L'IMPOT PROPORTIONNEL

SUR LES MUTATIONS

DE NUE-PROPRIÉTÉ ET D'USUFRUIT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE PAR

J. CABANIÉ

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

AGRO. LIBRARY RIBL.

TOULOUSE

Vᵗ RIVIÈRE, LIBRAIRE-EDITEUR

6, Rue des Lois, 6

—

1903

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546517_0025

À MES PARENTS

A MES AMIS

FACULTÉ DE DROIT DE TOULOUSE

MM. A. DELOUME, ✲, Doyen, professeur de Droit romain.

PAGET, ✲, Doyen honoraire, professeur de Droit romain.

CAMPISTRON, professeur de Droit civil.

WALLON, professeur de Droit civil.

BRESSOLLES, professeur de Procédure civile.

VIDAL, professeur de Droit criminel.

HAURIOU, professeur de Droit administratif.

BRISSAUD, professeur d'Histoire générale du Droit.

ROUARD DE CARD, professeur de Droit civil.

MÉRIGNHAC, ✲, professeur de Droit international public et de législation et économie coloniales.

TIMBAL, professeur de Droit constitutionnel.

DESPIAU, professeur de Législation française des finances et de Législation et Economie industrielles.

HOUQUES-FOURCADE, professeur d'Economie politique.

FRAISSAINGEA, professeur de Droit commercial et de Droit maritime.

MARIA, professeur d'Histoire du Droit public et de principes du Droit public.

GHEUSI, professeur de Droit international privé.

MESTRE, agrégé des Facultés de Droit, chargé de cours.

MAGNOL, docteur en Droit, suppléant.

HABERT, ✲, licencié en Droit, secrétaire des Facultés de Droit et des Lettres.

HUC, ✲, conseiller honoraire à la Cour de Paris, professeur honoraire.

POUBELLE, G. O. ✲, ancien ambassadeur de France, professeur honoraire.

PRÉSIDENT DE LA THÈSE : M. BRESSOLLES.

SUFFRAGANTS { MM. CAMPISTRON. GHEUSI.

La Faculté n'entend approuver ni désapprouver les opinions particulières du candidat

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux

Pocquet de Livonière. — Traité des fiefs, livre III, chap. 6, sect. 3.

Bosquet. — Dictionnaire des domaines, V° *Usufruit et Prix.*

Demante. — Principes de l'enregistrement.

Championnière et Rigault. — Traité des droits d'enregistrement.

Naquet. — Traité des droits d'enregistrement.

Albert Wahl. — Traité de droit fiscal. Paris, librairie Chevalier Marescq, 1re édit., années 1902 et 1903.

Garnier. — Répertoire général de l'enregistrement, 7e édit. V° *Usufruit.*

Maguéro. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, V° *Accroissement*, *Réversion, Usufruit.*

Supplément au Traité alphabétique, V° *Usufruit.*

Ouvrages spéciaux

Besson. — La réforme fiscale des successions et des mutations de nue-propriété et d'usufruit. Année 1901, Paris, chez l'auteur.

Cassan. — De la distraction des charges pour la liquidation des droits de mutation par décès ; thèse pour pour le doctorat. Toulouse, 1901.

Recueils périodiques

Journal Officiel. — Numéros des 27 avril 1880, 13 janvier 1889, novembre 1895, juillet 1896, novembre 1900, janvier et février 1901.

Instructions générales de l'administration de l'enregistrement, N^os^ 3049, 3058, 3067, 3080.

Garnier. — Répertoire périodique de l'enregistrement, articles 5480, 5527, 5555, 9433, 9947, 9994, 9995, 10002, 12565.

Revue de l'Enregistrement. — Article 2622.

INTRODUCTION

La propriété comprend essentiellement deux éléments : le droit de disposer de la chose et celui d'en jouir qui implique à la fois le droit d'usage et celui de recueillir les fruits. Quand ces deux éléments sont réunis entre les mains du ou des mêmes titulaires, on ne les distingue pas l'un de l'autre ; ils se confondent en un droit unique, celui de pleine propriété. Mais lorsqu'ils appartiennent à des personnes différentes, on leur donne des dénominations distinctes : le droit de disposer est désigné sous le nom de nue-propriété, celui de jouir sous le nom d'usufruit. On appelle nu-propriétaire, le possesseur du premier ; usufruitier, celui du second.

Comme la pleine propriété dont ils sont les dérivés, ces deux droits constituent des droits réels. Ils mettent leur titulaire en rapport direct avec la chose et, aussi distincts qu'indépendants l'un de l'autre, ils ne créent aucun lien obligatoire entre les personnes qui les possèdent.

D'une part, en effet, le nu-propriétaire joue un rôle absolument passif vis-à-vis de l'usufruitier. Son devoir, après avoir délivré la chose dans l'état où elle se trouve au moment de l'ouverture de l'usufruit, consiste uniquement à respecter les droits de l'usufruitier et à ne rien faire qui puisse en troubler ou en entraver l'exercice. Cette obligation ne lui est pas personnelle, elle incombe aussi bien à tout autre qu'à lui.

De son côté, il ne peut exiger aucune prestation de l'usufruitier. Ce dernier a le droit exclusif d'user de la chose, d'en percevoir les fruits et revenus, et, s'il n'a pas la faculté de réclamer le concours du nu-propriétaire pour l'exécution des réparations et travaux nécessaires à la mise en rapport de la chose, (1) il n'est pas tenu non plus de lui rendre compte des bénéfices qu'il en retire.

Pendant la durée de l'usufruit, le nu-propriétaire ne peut prétendre sur la chose qu'aux produits qui n'ont pas le caractère de fruits. Ils sont peu nombreux et encore font-ils défaut dans

---

(1) Conformément à la doctrine presque unanime des auteurs, la Cour de cassation a décidé récemment (Req. 10 déc. 1900. D, 1901, I, 209) que le nu-propriétaire n'était pas tenu d'exécuter les grosses réparations nécessaires à la conservation de l'immeuble soumis à l'usufruit. C'est la première fois, à notre connaissance, que la question a été soumise à la Cour de cassation.

la plupart des cas. Aussi peut-on dire que la nue-propriété est actuellement un droit stérile. C'est sans doute pour exprimer son dénuement d'attributs utiles qu'on lui a donné le nom qu'elle porte. Cependant elle offre pour son titulaire un avantage appréciable, qui consiste à pouvoir être hypothéquée ou aliénée.

Mais, pour qu'une chose soit susceptible d'hypothèque ou d'aliénation, il faut nécessairement qu'elle ait une valeur. On ne voit guère quelle serait la valeur de la nue-propriété, si l'usufruitier devait conserver exclusivement et à perpétuité le bénéfice de la jouissance. Son intérêt serait évidemment illusoire. « Elle ne serait plus un droit, disent MM. Championnière et Rigault, ou, ce qui est la même chose, ce serait un droit à rien » (1). Cédant à cette considération et aussi parce que le démembrement de la propriété crée une situation fâcheuse, source de nombreux conflits entre usufruitier et nu-propriétaire, le législateur a décidé qu'il était de l'essence de l'usufruit d'être temporaire. Sa durée ne peut, en toutes circonstances, être supérieure à celle de l'existence de son titulaire, et, même lorsqu'il est constitué pour un temps déterminé, il cesse avant l'arrivée du terme fixé si l'usufruitier décède avant cette époque.

---

(1) Traité des droits d'enregistrement, nos 2463 et 3495.

Lorsque l'usufruit cesse, le droit de jouir fait retour à la nue-propriété qui l'attire par sa propre énergie ; et, comme la distinction des deux éléments n'a plus sa raison d'être, la pleine propriété se reconstitue entre les mains du nu-propriétaire.

Cette expectative de la réunion ultérieure de l'usufruit, dont la réalisation plus ou moins éloignée est cependant certaine, confère précisément au droit du nu-propriétaire une valeur actuelle qui est susceptible d'aliénation ou d'hypothèque. Il importe, d'ailleurs, de remarquer que la nue-propriété et l'expectative de l'usufruit ne sont pas deux droits distincts l'un de l'autre. La seconde mettant en valeur la première se confond avec elle pour ne constituer qu'un seul droit.

La loi fiscale, qui assujettit les mutations de la pleine propriété à la perception d'un impôt proportionnel à l'importance des valeurs transmises, frappe également celles de ses démembrements : la nue-propriété et l'usufruit. La détermination de la valeur imposable présente, en ce qui concerne ces derniers, des difficultés que le législateur du 25 février 1901 s'est efforcé de résoudre par des règles aussi simples que précises ; elles nous paraissent être intéressantes à étudier à raison tant de leur nouveauté que de leur justesse et nous nous proposons d'en faire le commentaire.

Mais auparavant, il convient de faire connaître succintement les principes qui étaient appliqués

en la matière, soit dans l'ancien droit, soit dans la législation du 22 frimaire an VII. Nous consacrerons donc un premier chapitre à l'historique et à la genèse de la nouvelle loi.

Voici, au surplus, la division de notre travail :

Chapitre I^er^. — Historique et généralités.

Chapitre II^e^. — Règles générales de perception de l'impôt.

Chapitre III^e^. — Examen de quelques hypothèses particulières.

Chapitre IV^e^. — Mesures de manutention et de contrôle.

Chapitre V^e^. — Aperçu sur quelques législations étrangères.

Conclusion.

CHAPITRE PREMIER

Historique et généralités

I. — Droit Féodal

A l'époque féodale, le régime particulier auquel était soumise la propriété s'opposait à ce que les droits seigneuriaux fussent réclamés sur les transmissions d'usufruit. Ces droits étaient perçus à l'occasion de l'investiture du nouveau vassal faite par le seigneur. Or, l'aliénation de l'usufruit n'entraînait pas un changement de vassal et ne nécessitait pas, par conséquent, une investiture : « Il n'est pas dû, dit Pocquet de Livonière, de droits féodaux pour ventes d'usufruit; c'est la disposition du droit commun.....; non pas que l'usufruit ne doive pas être mis au rang des immeubles, mais parce qu'il n'y a point mutation de vassal ou sujet ; en ce que le propriétaire demeure vassal ou sujet, doit les obéissances et droits seigneuriaux (1) ». Au contraire, le

(1) Traité des fiefs, livre III, chapitre 6, section 3.

transfert de la nue-propriété était subordonné à une investiture qui donnait lieu au paiement des droits.

II. — Législation du centième denier

Dans la législation du centième denier, les mutations d'usufruits furent assujetties à l'impôt. Ces mutations impliquant la transmission d'une partie de la valeur entière de l'objet, il était logique de les imposer proportionnellement. Bosquet nous dit que « la quotité du droit de centième denier de l'usufruit est proportionnée à l'objet, de manière que l'usufruitier ne paie qu'un demi-droit de centième denier de la valeur entière des biens dont il a le droit de jouir » (1). L'usufruit était donc évalué uniformément à la moitié de la valeur de la propriété entière quel que fût l'âge de l'usufruitier. Quant à la nue-propriété, elle était assimilée pour la perception, du moins lorsqu'elle était transmise à titre gratuit, à la pleine propriété. On percevait l'impôt sur la valeur entière de l'objet sans déduction de la valeur de l'usufruit non transmis (2). Au contraire, si la mutation avait lieu à titre onéreux par vente ou cession, le droit exigé sur la nue-propriété n'était calculé que sur le prix majoré des charges acces-

---

(1) Dictionnaire des Domaines. V° *Usufruit*, n° 4.
(2) id. id. n° 7.

soires, c'est-à-dire seulement sur la valeur de la nue-propriété. Il en était cependant différemment lorsque le vendeur n'aliénait que la nue-propriété en se réservant l'usufruit. Dans ce cas, la taxe était liquidée sur une fois et demie le montant du prix et des charges (1). Cette disposition, qui ne reposait sur aucun fondement juridique, eut pour but d'empêcher un genre particulier de fraude qui aurait pu se produire de la manière suivante : En vue d'éviter le paiement d'une partie des droits, les contractants auraient présenté sous le couvert d'une vente avec réserve de l'usufruit la transmission d'une propriété entière et auraient détruit par une contre-lettre restée occulte, l'effet de la clause réservant l'usufruit. Puis, par une renonciation du vendeur, qualifiée de pure et simple, l'acheteur, sans payer de nouveaux droits de mutation, aurait réuni à son droit celui de jouissance et serait entré en possession de la pleine propriété. La perception de l'impôt par anticipation sur la valeur de l'usufruit eut pour but de déjouer tous ses calculs.

Lorsque, comme dans les cas de mutation à titre gratuit et de vente avec réserve de l'usufruit, les droits avaient été acquittés par avance sur la valeur de l'usufruit, on ne réclamait pas de nouveau l'impôt lors de la réunion ultérieure de

---

(1) Dictionnaire des Domaines. V° *Prix*, n° 7.

cet usufruit à la nue-propriété, Toutefois, si cette réunion se produisait par voie de cession anticipée et si le prix était supérieur à la valeur donnée à l'usufruit dans le contrat constitutif du démembrement, on exigeait un supplément d'impôt sur l'excédent du prix.

III. — Loi du 22 frimaire an VII

La loi du 22 frimaire an VII, dont les dispositions sont restées en application jusqu'à nos jours, adopta la plupart des principes suivis pour la perception du droit de centième denier. Les textes de cette loi relatifs à la question, étaient peu nombreux, obscurs, incohérents et incomplets. La jurisprudence dût intervenir dans bien des cas pour combler les lacunes. Nous n'entrerons pas dans de longs développements sur les difficultés qui s'élevèrent pour leur interprétation : ces détails seraient superflus et n'offriraient plus actuellement d'intérêt pratique. Voici en quelques mots qu'elle était l'économie générale du système adopté par la loi de frimaire, tel qu'il a été complété par les décisions de la jurisprudence:

1° La nue-propriété, au moment du démembrement, était en général imposée de la même manière que la pleine-propriété. On faisait payer par anticipation les droits sur la réunion ultérieure de l'usufruit.

Si la mutation se produisait à titre gratuit, ou à titre onéreux par voie d'échange, l'impôt était liquidé pour les immeubles sur le revenu annuel des biens capitalisé par vingt ou par vingt-cinq selon qu'ils étaient urbains ou ruraux (art. 15 n° 7) ; pour les meubles, sur l'évaluation de la pleine propriété déterminée par la déclaration estimative des parties. (Cass. 4 août 1842 ; S. 43,1,318.)

Si le démembrement était le résultat d'une vente par laquelle le vendeur aliénait la nue-propriété et l'usufruit à deux personnes différentes, l'impôt n'était perçu que sur le prix, c'est-à-dire, relativement à la part du nu-propriétaire, sur la valeur de la nue-propriété seulement. (Cass. 8 janvier 1822 ; 20 mars et 26 décembre 1826. Inst. 1205 § 14. Cass. 3 janv 1827. Inst. 1210 § 9, etc....)

S'il s'agissait, au contraire, d'une vente d'un immeuble par laquelle le vendeur aliénait seulement la nue-propriété en se réservant l'usufruit, l'impôt était réclamé sur une fois et demie le prix (loi du 22 frimaire article 15, n· 6). Cette disposition ne s'appliquait pas aux ventes de nue-propriété mobilière.

Pendant la durée du démembrement et au moment de la reconstitution de la pleine propriété, la nue-propriété n'était plus imposée que pour sa valeur exclusive lorsque le droit avait été perçu, au moment du démembrement, sur la propriété entière. Cette valeur était déterminée par le prix

ou par le revenu capitalisé par 10 ou par 12,50, selon que la mutation s'opérait à titre onéreux ou à titre gratuit. (Cass. ch. réunies, 27 décembre 1847 ; S. 48,1,238.

2° Quant à l'usufruit, soit au moment de sa constitution, soit lors de ses transmissions successives, il était estimé uniformément à la moitié de la valeur de la pleine propriété. En conséquence, si la mutation se produisait à titre onéreux, l'impôt était réclamé sur le prix ; sur le revenu capitalisé par 10 ou par 12,50, si elle avait lieu à titre gratuit ou par voie d'échange. (loi de frimaire, article 14, n· 11 et article 15, n·8.)

Lorsque le droit avait été perçu par anticipation au moment du démembrement, la réunion par voie de cession de l'usufruit à la nue-propriété ne donnait pas ouverture à la perception d'un nouvel impôt.

Ce système de perception, dont la plupart des dispositions étaient empruntées à la législation du centième denier, était critiquable à plusieurs points de vue. Il reposait sur ce principe, évidemment faux, que la nue-propriété et l'expectative de l'usufruit sont deux droits distincts l'un de l'autre (1).

---

(1) M. Garnier expose en termes très nets la fausseté de cette distinction : « Il est faux, dit-il, que l'on puisse taxer indépendamment l'une de l'autre la nue-propriété et l'expec-

On pouvait lui reprocher, d'autre part : 1° D'imposer trop lourdement le nu-propriétaire en le forçant, dans la plupart des cas, à payer au moment de la transmission de la nue-propriété, le droit proportionnel sur un usufruit dont il ne peut profiter que plus tard ;

2° De manquer d'uniformité dans la détermination de la valeur imposable de la nue-propriété, celle-ci étant imposée tantôt sur sa valeur seule, comme dans le cas de vente simultanée de la nue-propriété et de l'usufruit ; tantôt sur une fois et demie son prix, lorsqu'il s'agissait d'une vente de nue-propriété avec réserve d'usufruit ; tantôt sur deux fois sa valeur, dans le cas de mutation à titre gratuit ou par voie d'échange ;

3° De fixer invariablement la valeur de l'usufruit à la moitié de celle de la propriété entière, quel que soit l'âge de l'usufruitier ;

4° Enfin d'être incohérent et contraire à une bonne administration de l'impôt.

IV. — Historique de la loi du 25 février 1901.

Des plaintes nombreuses et réitérées s'élevèrent dès le début. Mais, soit que l'on fut embarrassé

---

tative de l'usufruit, parce que ce ne sont pas deux choses différentes, mais une seule et même chose. La nue-propriété, abstraction faite de l'expectative de l'usufruit, a pour toute valeur zéro. Sa valeur réelle, c'est l'expectative de l'usufruit qui la lui donne, et quand on a taxé cette expectative on a tout taxé ». (Garnier, rép. gén., 7° édit., V° *Usufruit* n° 88).

pour organiser un nouveau mode de liquidation, soit que l'on craignit de jeter la perturbation dans le rendement de l'impôt, l'ère des réformes a tardé longtemps à s'ouvrir. Ce n'est que le 20 mars 1880 que M. Léon Say, alors ministre des finances, déposa pour la première fois devant les Chambres un projet dont les dispositions à la fois simples et rationnelles transformaient complètement les règles antérieurement suivies. Nous n'en donnons pas ici le détail, car la loi du 25 février 1901, dont nous nous proposons de faire le commentaire, les a reproduites à peu près textuellement (1).

Le projet, renvoyé à l'examen de la commission spéciale des finances, fut favorablement accueilli. Malheureusement, son application devait entraîner pour le Trésor une perte annuelle d'environ 10 millions. Il n'en fallut pas davantage pour le faire rejeter. Réclamée successivement lors de la discussion des budgets de 1882, 1886, 1887, 1888, la réforme fut repoussée toujours pour le même motif.

Dans le projet de budget de 1889, le Gouvernement ayant proposé une élévation des droits de

---

(1) A l'appui du projet de loi, l'administration fit distribuer aux membres du Parlement une note qui fait ressortir avec une netteté remarquable les défectuosités du système de la loi de frimaire et l'économie de la réforme proposée. Nous aurons l'occasion de nous en inspirer souvent pour expliquer les dispositions de la loi de 1901.

mutation par décès, qui devait produire une augmentation sensible des recettes, on crût le moment favorable pour réaliser la réforme. En conséquence, le projet de 1880 fut de nouveau soumis à la délibération du Parlement. La commission spéciale nommée pour l'examiner en même temps que la réforme successorale se prononça unanimement pour l'adoption du projet. Mais le rapport déposé sur le bureau de la Chambre le 25 novembre 1893 ne put être discuté avant la cessation des pouvoirs de la législature et la tentative échoua de nouveau.

Depuis cette époque, le nouveau mode d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit a été confondu dans un seul et même projet avec la réforme successorale ; il a subi les mêmes vicissitudes. Tout d'abord incorporé dans le budget de 1895, par M. Poincaré, ministre des finances, le projet en fut ensuite disjoint le 15 mars 1895, sur la demande de M. Ribot, son successeur, qui, prévoyant les discussions que devait fatalement susciter l'introduction du tarif progressif pour le calcul des droits de mutation par décès, voulut éviter un plus long retard dans le vote du budget. Ces prévisions étaient fondées car la réforme successorale a donné lieu, de 1895 à 1900, à de vifs débats et à de nombreux amendements. L'accord paraissant s'être établi, M. Caillaux, ministre des finances, incorpora de nouveau le projet au budget de 1901. Après plusieurs renvois

successifs d'une Chambre à l'autre, il a été enfin converti en loi par la Chambre des députés dans sa séance du 22 février 1901 et par le Sénat, le lendemain 23. Mais celui-ci ayant maintenu sur certains points, d'ailleurs étrangers à la réforme, des dispositions que la Chambre n'avait pas acceptées, le budget de 1901 dût revenir devant cette dernière. En sorte que la réforme n'est devenue définitive que par le vote de la Chambre du 25 février 1901.

V. — Généralités sur la loi du 25 février 1901

Les articles 13 et 14 qui se réfèrent au nouveau mode d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit, ne sont que la reproduction à peu près textuelle du projet de 1880. En voici la teneur :

Article 13. — « La valeur de la nue-propriété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits, ainsi qu'il suit, savoir :

« 1° Pour les transmissions à titre onéreux, de biens autres que créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital, sauf application des articles 17 de la loi du 22 Frimaire an VII et 13 de celle du 23 août 1871 ».

« 2° Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès des mêmes biens, par une évaluation faite

de la manière suivante ; si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue-propriété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par chaque période de dix ans sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue-propriété. Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété.

« Toutefois, dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ; mais cette restitution aura lieu dans les limites du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu-propriétaire se prescrit par deux ans à compter du jour du décès du précédent usufruitier.

« L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

« 3° Pour les créances à termes, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur entière, établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII.

« Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue-propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou par l'expiration du temps fixé pour la durée de l'usufruit.

Article 14. — « Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 13 feront connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette date avant l'enregistrement ; à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dûs au Trésor, sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

« L'indication inexacte de la date de la naissance de l'usufruitier sera passible, à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclara-

tion porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si la date de la naissance est reconnue exacte.

Article 21. — « Le droit fixe, prévu par l'article 44 § 4 de la loi du 28 avril 1816, cessera d'être exigible pour toute réunion de l'usufruit à la nue-propriété, opérée par acte de cession, dont le prix principal ne dépassera pas deux mille francs ».

Comme on peut le voir par la simple lecture de ces textes, la loi du 25 février 1901 se sépare totalement des principes suivis par les législations précédentes. D'une part, elle ne se préoccupe plus de faire payer par anticipation au nu-propriétaire l'impôt sur la valeur de l'usufruit qu'il doit ultérieurement recouvrer. La taxe n'est réclamée en toutes circonstances que proportionnellement à l'importance du droit transmis et il n'y a plus lieu d'appliquer des règles différentes selon que la nue-propriété est transmise au moment, pendant ou à la cession du démembrement. D'autre part, l'usufruit n'est plus évalué uniformément à la moitié de la valeur de la propriété entière. Se basant sur la réalité des faits, le législateur de 1901 l'estime plus ou moins selon l'âge de l'usufruitier, c'est-à-dire selon que sa durée probable sera plus ou moins longue.

Conformément au décret du 5 novembre 1870, la loi du 25 février 1901, insérée au *Journal Officiel* du 26 février, est devenue obligatoire à Paris le

28, et dans les départements un jour franc après l'arrivée du *Journal Officiel* au chef-lieu de l'arrondissement. En conséquence, doivent être soumises au nouveau mode d'évaluation toutes les mutations de la nue-propriété et de l'usufruit qui sont devenues passibles de l'impôt depuis cette date.

Rappelons, à cet égard, que, d'après les principes généraux, les mutations de nue-propriété et d'usufruit deviennent passibles de l'impôt dès le moment de l'ouverture de la succession, si elles se produisent à suite de décès; dès le jour de l'entrée en possession de l'acquéreur, si elles se réalisent entre personnes vivantes et ont pour objet des immeubles ou des fonds de commerce ; et si elles s'appliquent à des meubles, du jour de leur constatation dans un acte dont l'enregistrement est obligatoire dans un délai déterminé ou du jour de la présentation de l'acte à la formalité si celui-ci ne doit pas être enregistré dans un délai préfix.

La loi de 1901 s'applique même aux transmissions successives de nue-propriétés et d'usufruits démembrés antérieurement à la date de sa mise en application (1). Sans doute, la loi n'a pas d'effet

---

(1) En ce sens : Besson, *La réforme fiscale des successions et des mutations de nue-propriété et d'usufruit*, n° 267 page 226 ; — Maguéro, supplément au Traité Alphabétique V° *Usufruit* n° 30 ; — Inst. gén. n° 3067, § 4.

Contra : Garnier, Rép. art. 10.002, n° 34.

rétroactif et, en ce sens, elle ne peut préjudicier aux droits établis et aux situations acquises avant sa mise en vigueur. Mais on ne saurait décider que le seul fait du démembrement sous le régime de la loi de Frimaire suffit pour conférer au nu-propriétaire ou à l'usufruitier un droit acquis à l'application de la même loi, dans l'avenir, sur les transmissions qu'ils pourront effectuer de leurs droits.

L'époque du démembrement n'est importante à connaître que lorsqu'il s'agit d'imposer une réunion anticipée de l'usufruit à la nue-propriété. Comme on l'a vu précédemment, sous le régime de la loi de Frimaire, le nu-propriétaire acquittait par anticipation, dans la plupart des cas, l'impôt afférent à la valeur de l'usufruit qui doit se réunir ultérieurement à sa nue-propriété. Il est évident, dans ce cas, que même si cette réunion se produit postérieurement au 25 février 1901, on ne peut l'obliger à acquitter une seconde fois cet impôt, par son paiement anticipé, il se trouve avoir un droit acquis à bénéficier de l'exemption accordée par la loi ancienne.

Cette dernière loi restera encore applicable pour les transmissions d'usufruit qui résultent de l'ouverture d'usufruits successifs ou d'accroissements d'usufruits conjoints provenant de legs portant clause d'accroissement, lorsque la constitution remonte antérieurement à la loi nouvelle. Nous n'insistons pas ici sur ce point. De plus

amples explications seront données au cours de notre troisième chapitre où il sera traité de ces divers usufruits.

CHAPITRE II

Règles générales de perception de l'impôt

L'exposé des règles générales de perception comporte la solution de trois questions :

1° Celle de savoir dans quels cas l'impôt proportionnel de mutation devient exigible ?

2° Sur quelle valeur cet impôt est liquidé ?

3° Quelle en est la quotité ?

Nous examinerons les deux premières dans les deux sections qui vont suivre. Quant à la troisième, qui ne présente pas de difficultés, elle nous entraînerait à une aride nomenclature des quotités de droits, ce qui nous paraît offrir bien peu d'intérêt. Nous nous bornons donc à renvoyer aux différents textes qui les établissent. On trouvera les tarifs actuellement en vigueur :

1° Pour les mutations à titre onéreux, principalement dans l'article 69 de la loi de Frimaire, complété, en ce qui concerne les immeubles, par les articles 52 et 54 de la loi du 28 avril 1816 ;

2° Pour celles qui s'opèrent à titre gratuit soit

entre vifs, soit par décès, dans les articles 2 et 18 de la loi du 26 février 1901.

SECTION Ire

Dans quels cas l'impôt de mutation est-il exigible ?

Pour que l'impôt de mutation puisse être réclamé, il faut tout d'abord qu'il se produise une mutation imposable et ensuite que les conditions auxquelles la loi subordonne son exigibilité soient réalisées ; d'où nous sommes amenés à nous occuper successivement :

§ Ier. — Des cas où il y a une mutation imposable de la nue-propriété et de l'usufruit.

§ IIe. — Des conditions d'exigibilité de l'impôt.

§ Ier. — DES CAS OÙ IL Y A MUTATION IMPOSABLE DE LA NUE-PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT

Au moment du démembrement de la pleine propriété en ses deux éléments, il s'opère toujours une mutation imposable. En effet, la constitution de la nue-propriété et de l'usufruit en deux individualités distinctes implique que le nu-propriétaire a aliéné soit la nue-propriété seule, soit l'usufruit seul, soit l'un et l'autre, mais à des personnes différentes. Cette aliénation comporte un mouvement de valeurs qui tombe sous le coup

de la loi fiscale. Une seule exception à cette règle doit être faite pour le cas où le démembrement résulte d'un partage. L'article 883 du Code civil, en vertu duquel « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul à tous les effets compris dans son lot », s'oppose à ce que l'on considère comme produisant une mutation l'attribution à un des cohéritiers de la nue-propriété ou de l'usufruit de tout ou partie des biens héréditaires, du moins lorsque aucune soulte n'est mise à la charge de l'attributaire.

Pendant la durée du démembrement, il y a pareillement mutation imposable toutes les fois que la nue-propriété ou l'usufruit passent d'un titulaire à un autre. Ce passage ne peut résulter que d'un accord de volontés entre l'ancien et le nouveau titulaire dont l'un aliène au profit de l'autre qui accepte. Il en résulte, dans tous les cas, une transmission.

Mais il n'en est pas toujours de même au moment de la cessation du démembrement. Comme nous l'avons déjà dit, la nue-propriété renferme, en son essence, l'expectative de récupérer la jouissance au jour où l'usufruit aura disparu. En sorte que si l'usufruit vient à s'éteindre, le nu-propriétaire réunira à son droit, naturellement et en vertu de sa seule qualité, le droit de jouir devenu disponible. On ne saurait prétendre que la réunion de l'usufruit réalisée dans ces conditions produit

une mutation imposable : elle n'est que le développement d'un droit déjà acquis par le nu-propriétaire et pour lequel il a payé l'impôt : « Dans ce cas, dit Mr Demante, le propriétaire reprend *Jure suo* son plein pouvoir sur la chose. Il ne tient rien de l'usufruitier dont le droit est éteint d'une manière absolue ; or il implique contradiction qu'un droit éteint soit transmis » (1).

Par application de ce principe essentiellement juridique, la loi du 25 février 1901 décide expressément dans l'article 13 *in fine*, que « le droit proportionnel ne peut pas être réclamé sur les réunions d'usufruit à la nue-propriété lorsque cette réunion est le résultat du décès de l'usufruitier ou de l'arrivée du terme assigné à la durée de l'usufruit » ; en d'autres termes, lorsque la reconstitution est la conséquence de l'extinction naturelle de l'usufruit (2).

---

(1) Demante, *Principes de l'enregistrement*, tome 1er, nº 333.

(2) Cette solution rationnelle et qui a rallié à elle toute la doctrine, semblerait n'avoir jamais dû être contestée. Cependant l'Administration, qui au début l'avait admise, soutint pendant très longtemps une théorie opposée. Se basant sur une distinction faite à tort entre la nue-propriété et l'expectative de l'usufruit, elle prétendit que le nu-propriétaire qui n'aurait payé le droit au moment du démembrement que sur la première, devrait l'acquitter sur la valeur de l'usufruit lors de sa réunion à la nue-propriété. Elle estimait que cette réunion constitue un complément de la transmission originaire susceptible d'un complément de droit lorsque celui-ci

Il convient donc de distinguer entre les diverses causes de cessation du démembrement : celles qui produisent l'extinction directe de l'usufruit et la reconstitution de la pleine propriété par voie de conséquence et celles qui entraînent directement cette reconstitution et la disparition de l'usufruit comme corollaire. Ces dernières opèrent toujours une mutation imposable ; les premières, dans aucun cas.

Les articles 617, 618 et 621 du Code civil énumèrent sept causes de cessation du démembrement en nue-propriété et usufruit, ce sont :

1° La mort de l'usufruitier ;

2° L'arrivée du terme pour les usufruits temporaires ;

---

n'a pas été perçu par anticipation. Ce système, quoique peu juridique, fut sanctionné par quatre arrêts de la Cour de cassation rendus à diverses époques et tous transmis aux agents pour lesquels ils servirent de règle de perception : Cass. 25 nov. 1829, Inst. gén. 1307 § 12. — Cass. 29 mai 1832 et 27 mai 1834, Inst. gén. 1467 § 7. — Cass. 2 août 1841. Inst. gén. 1668 § 2). Les tribunaux secondaires opposèrent une vive résistance et, par plusieurs décisions, repoussèrent les prétentions de l'Administration. (Dieppe, 26 déc. 1837, *Journal de l'enreg.*, art. 12730 et *Journal des notaires*, art. 9934. — Abbeville, 9 déc. 1839, *Journal enreg.*, art. 12730-3 et *Jour. not.* art. 10752. — Seine, 21 avril 1841, *Jour. enreg.* 12879-7 et *Jour. not.* art. 11094). La régie abandonna enfin son système par son Instruction générale du 31 janvier 1861 n° 2188. Aujourd'hui la question se trouve tranchée législativement par la loi de 1901 ; aucune discussion n'est plus possible.

3° Le non usage pendant trente ans ;

4° La perte totale de la chose sur laquelle l'usufruit était établi ;

5° La déchéance prononcée contre l'usufruitier pour abus de jouissance ;

6° La renonciation de l'usufruitier ;

7° La consolidation.

On y ajoute généralement :

8° La résolution du droit du constituant ;

9° La prescription acquisitive.

La loi du 25 février 1901 ne parle que du décès de l'usufruitier et de l'arrivée du terme ; mais ces causes ne sont pas les seules qui produisent la cessation du démembrement par voie d'extinction. On doit reconnaître évidemment le même caractère à la perte totale de la chose, au non usage pendant trente ans, à la prescription acquisitive, à la résolution du droit du constituant. Ces causes font disparaître rétroactivement l'existence du démembrement et il serait par conséquent irrationnel d'obliger le nu-propriétaire à acquitter l'impôt sur la réunion d'un usufruit dont il est considéré juridiquement comme ayant été toujours possesseur.

La renonciation de l'usufruitier, la déchéance pour abus de jouissance, la consolidation demandent quelques détails.

La renonciation peut se présenter sous deux aspects différents : tantôt l'usufruitier abdique purement et simplement son droit sans le

concours du nu-propriétaire ; on dit alors que la renonciation est extinctive ou unilatérale ; tantôt il s'en dépouille au profit du ou des nu-propriétaires qui acceptent ce désistement et, en ce cas, la renonciation est appelée translative ou *in favorem*. Il est évident que la première n'opère jamais une mutation imposable ; celle-ci comporte un accord de volontés que l'on ne peut trouver dans la renonciation purement unilatérale. Au contraire la renonciation translative produit toujours, comme son nom seul l'indique, une transmission sur laquelle l'impôt est incontestablement exigible.

L'Administration fait la distinction entre les deux espèces de renonciations d'une manière différente. « La renonciation extinctive, trouve-t-on dans une solution du 6 janvier 1876, est celle qui se produit lorsque le légataire d'un usufruit, avant d'avoir accepté la libéralité, déclare y renoncer ; et la renonciation translative est celle qui s'opère lorsque, après avoir accepté, l'usufruitier renonce à tout usufruit. Dans le premier cas, il n'y a pas eu démembrement ; dans le second, au contraire, il s'opère une mutation » (1). Ainsi, pour l'Administration, la renonciation est extinctive ou translative selon qu'elle se produit avant ou après l'acceptation préalable de l'usufruitier.

---

1) Garnier, Rép. pér., article 4981.

Cette théorie est inexacte. On ne peut pas plus dire qu'il y a mutation imposable lorsque l'usufruitier renonce purement et simplement à son droit après en avoir déjà été investi par son acceptation, que lorsque il l'abdique dans les mêmes conditions avant de l'avoir accepté. « Ce qu'il faut, dit M. Naquet, pour qu'une mutation soit passible du droit proportionnel, c'est qu'elle résulte d'un concours de volontés et dérive directement du fait qui la constitue. Or, ce n'est point le cas de la renonciation pure et simple à l'usufruit. Cette renonciation s'analyse en un acte de volonté unilatéral et n'a pas pour but de transférer à un autre le droit qu'on abdique ; le nu-propriétaire n'acquiert rien de l'usufruitier, son droit de propriété se trouve libéré d'une charge et c'est tout. La perception de la taxe n'est pas plus juridique qu'au cas d'extinction de l'usufruit » (1).

La théorie de l'Administration conduirait à des résultats inacceptables, si elle n'y apportait un important correctif. En fait, elle ne réclame l'impôt que lorsque la renonciation de l'usufruitier a été acceptée par le nu-propriétaire (2). Grâce à cette modification son système aboutit à peu près au même résultat que celui que nous avons adopté :

---

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome 1er, n° 202.

(2) Solution déjà citée et solution du 8 février 1879, T. A. V° *Renonciation* n° 33.

les droits ne sont exigés que lorsque l'accord des volontés s'est établi, c'est-à-dire lorsque la renonciation a revêtu une des formes de l'extinction par consolidation que nous allons étudier.

Le Code civil (article 617) définit la consolidation : « la réunion sur la même tête des deux qualités d'usufruitier et de nu-propriétaire ». Cette définition est incomplète. En effet, ainsi comprise, la consolidation engloberait tous les cas où la nue-propriété et l'usufruit se réunissent, même lorsque cette réunion est la conséquence de l'extinction de ce dernier ; ce serait inexact. La consolidation implique un contrat, tel qu'une donation ou une vente entre le titulaire de la nue-propriété et celui de l'usufruit. Aussi convient-il d'ajouter ces mots à la définition ci-dessus : « lorsque cette réunion résulte d'une cession ou d'une succession ».

On peut en déduire, au point de vue civil, que celui sur la tête duquel la propriété se reconstitue est l'ayant-cause de celui qui lui cède soit la nue-propriété, soit l'usufruit, et qu'il doit en conséquence subir les droits consentis à des tiers par ce dernier ; au point de vue fiscal, que la consolidation opère toujours une transmission de valeurs passible de l'impôt proportionnel.

La consolidation peut se produire de trois manières différentes :

1° Dans la personne de l'usufruitier qui acquiert la nue-propriété ;

2° Dans celle d'un tiers qui acquiert simultanément la nue-propriété et l'usufruit ;

3° Dans celle du nu-propriétaire qui acquiert l'usufruit.

Ce qui la distingue, dans cette dernière hypothèse, des cas où l'usufruit disparaît par voie d'extinction naturelle, c'est que ce dernier ne s'éteint pas ; il se fortifie, au contraire, entre les mains du nu-propriétaire, et, de temporaire qu'il était, devient perpétuel. Toutefois, comme le principe en vertu duquel « nul ne peut avoir de servitudes sur sa propre chose » s'oppose à ce qu'il conserve son individualité propre, il se confond avec la nue-propriété pour reconstituer la pleine propriété. Par suite, si le contrat qui engendre la consolidation était annulé, le démembrement de la propriété reparaîtrait et l'usufruit reprendrait son individualité. Remarquons que la renonciation translative n'est, au fond, qu'une des formes de ce troisième cas de consolidation.

De toutes les causes de cessation de l'usufruit il ne nous reste plus à examiner que la déchéance prononcée contre l'usufruitier pour abus de jouissance. Entraîne-t-elle une mutation imposable?

Lorsque le tribunal ordonne la rentrée en jouissance du nu-propriétaire moyennant le paiement d'une indemnité à l'usufruitier ou à ses

ayants-cause, l'affirmative ne souffre pas de difficultés ; la présence de l'indemnité permet de considérer l'opération comme une cession forcée qui produit les effets d'une consolidation et n'en diffère que par la substitution d'un quasi-contrat judiciaire à un contrat amiable.

La solution de la question est plus embarrassante quand la déchéance est prononcée purement et simplement sans que l'usufruitier reçoive l'équivalent de son droit. M. Demante soutient que, dans ce cas, la décision du juge produit une extinction absolue de l'usufruit, assimilable, quant à ses effets, aux cas d'extinction naturelle. Il en conclut que le droit proportionnel de mutation ne peut être exigé (1). M. Naquet admet l'opinion opposée : « La déchéance, dit-il, est prononcée par un jugement et les jugements qui résolvent un contrat sont passibles du droit proportionnel à moins que ce ne soit pour cause de nullité radicale.... Dans l'espèce, il n'y a pas de nullité : l'usufruit a été valablement constitué, il était parfait à l'origine et aucun vice ne l'affectait ; ce n'est que par suite d'un événement ultérieur, à savoir les dégradations commises par l'usufruitier, qu'il a été éteint. Il n'y a donc pas résolution

---

(1) Demante, *Principes de l'enregistrement* tome 1er n° 336. Dans le même sens, Garnier, Rép. gén. 7e édit. V° *Usufruit* n° 16-1 et Rép. pér. art. 10,002 n° 23.

pour cause de nullité radicale et l'on ne peut appliquer l'article 68 § 3 n° 7 de la loi de Frimaire, bien que d'ailleurs l'extinction procède d'une condition résolutoire sous-entendue dans le contrat primitif » (1). Pour M. Naquet, la déchéance prononcée contre l'usufruitier, même sans indemnité, entraîne une transmission passible du droit proportionnel. Cette solution est, sans doute, très rigoureuse, mais elle nous paraît plus conforme aux principes de la loi fiscale sur les résolutions des conventions.

En résumé, la renonciation translative et la déchéance prononcée pour abus de jouissance ne sont, au fond, que deux aspects particuliers de la consolidation. En sorte que l'on peut conclure qu'il ne se produit une mutation imposable, au moment de la reconstitution de la pleine propriété, que lorsque la réunion de l'usufruit et de la nue-propriété est le résultat de cette dernière.

On se trouve en présence d'une consolidation toutes les fois que c'est la nue-propriété qui se réunit à l'usufruit, parce que l'usufruitier n'a pas, en vertu de sa seule qualité, l'expectative de récupérer la nue-propriété et que, s'il en devient possesseur, ce ne peut être que par suite d'une

---

(1) Naquet, *Traité des droits d'enregistrement*, tome 1er n° 203. Dans le même sens : Maguéro, *Traité alphabétique*, V° *Usufruit* n° 43 et supp. code ann., V° nos 31 et 32; Besson, n° 309.

cession à lui faite par le nu-propriétaire. Au contraire, quand c'est l'usufruit qui se joint à la nue-propriété, il n'y aura consolidation que lorsque cette réunion ne proviendra pas de l'extinction pure et simple des droits de l'usufruitier, comme cela a lieu dans les cas de décès, d'arrivée du terme, de perte totale de la chose, de renonciation unilatérale, de résolution du droit du constituant, de prescription acquisitive.

§ II. — DES CONDITIONS D'EXIGIBILITÉ DE L'IMPÔT

Il ne suffit pas toujours que la mutation existe pour que l'impôt puisse être exigé, il faut, en outre, que certaines conditions soient remplies.

Celles-ci sont réglées par les principes généraux de l'enregistrement. Nous nous bornerons à en faire le résumé succinct.

Lorsque la nue-propriété ou l'usufruit ont pour objet des immeubles ou des fonds de commerce, (ceux-ci sont assimilés pour la perception aux immeubles, par la loi du 28 février 1872, bien que juridiquement ils soient des meubles), le droit proportionnel devient exigible par le seul fait que la mutation existe et indépendamment de tout acte qui la constate, (loi du 22 Frimaire an VII, art. 12-22-38 combinés avec l'art. 4 de la loi du 27 ventôse an IX ; et loi du 28 février 1872, art. 8). La loi accorde cependant un délai pour le paiement : si la mutation a lieu entre personnes vivantes, le

versement doit être effectué, sous peine d'amende, dans les trois mois de l'entrée en possession du nouveau nu-propriétaire ou usufruitier. Ce délai est réduit à celui de l'enregistrement de l'acte quand la mutation est relatée dans un acte qui doit être soumis à la formalité dans un temps déterminé. Si la mutation se produit à titre héréditaire, le délai pour se libérer est de six mois lorsque le décès a eu lieu en France ; de huit mois s'il est survenu en toute autre partie de l'Europe ; d'une année en Amérique, de deux années en Afrique ou en Asie, (loi du 22 frimaire an vii, art. 22).

Au contraire, quand la nue-propriété et l'usufruit s'appliquent à un meuble ou à une valeur mobilière autre que les fonds de commerce, la transmission ne suffit à elle seule pour rendre le paiement de l'impôt obligatoire que si elle se produit par suite de décès. En ce cas, les délais pour la déclaration sont les mêmes que ceux que nous avons indiqués pour les immeubles. Entre vifs, la mutation de la nue-propriété ou de l'usufruit mobilier n'est frappée de l'impôt proportionnel que si elle est constatée dans un acte qui doit être par lui-même obligatoirement enregistré. Rappelons, à cet égard, que les actes des notaires doivent être soumis à la formalité dans un délai de dix jours si le notaire réside au chef-lieu où existe le bureau, de quinze jours dans le cas contraire ; ceux des greffiers et des autorités administratives,

dans les vingt jours ; ceux des huissiers et autres ayant pouvoir de faire des exploits, dans les quatre jours. Si donc la mutation est constatée dans un de ces actes, le paiement de la taxe devient obligatoire et doit être effectué, sous peine d'amende, dans le délai prescrit d'après la nature de l'acte, (loi du 22 frimaire an VII, art. 20).

Quand elle est mentionnée dans un acte sous-seing privé, il n'y a plus de délai de rigueur. Les droits ne sont exigibles que lorsqu'on veut faire usage de cet acte soit dans un acte public, soit en justice, soit devant tout autre autorité constituée (article 23 loi de frimaire), ou bien encore, que si les parties requièrent volontairement l'enregistrement.

SECTION II[e]

Sur quelle valeur l'impôt est-il liquidé ?

Le système adopté par la loi du 25 février 1901 pour la liquidation de l'impôt est à la fois simple et rationnel. Il repose sur cette considération que la transmission distincte de la nue-propriété et de l'usufruit équivaut, au total, au transfert d'une pleine propriété, avec l'unique différence que deux personnes au lieu d'une seule bénéficient. L'économie de la loi consiste donc à rechercher quelle part de la valeur totale de la pleine propriété

revient à chacun, du uu-propriétaire et de l'usufruitier, et à répartir, respectivement et proportionnellement entre chacun d'eux, le montant de l'impôt qui serait dû pour la mutation de la propriété entière. Mais il est évident que si la nue-propriété seule ou l'usufruit seul sont transmis, on ne réclamera que la part d'impôt qui leur est afférente.

De l'ensemble des dispositions de la loi on peut dégager les deux principes suivants :

1° Que le droit de mutation n'est dû que sur la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit au moment de la mutation ;

2° Qu'en cas de transmission simultanée de la nue-propriété et de l'usufruit, le total de l'impôt payé par le nu-propriétaire et par l'usufruitier ne peut être supérieur à celui qui serait dû sur la propriété entière.

Les moyens de mettre en application ces deux principes varient selon que la valeur respective de la nue-propriété ou de l'usufruit est représentée ou non par un prix et selon la nature des biens auxquels ces deux droits s'appliquent.

D'où nous sommes conduits à examiner successivement dans trois paragraphes distincts :

§ 1er. — Les mutations résultant d'actes à titre onéreux autres que l'échange, de tous biens autres que les créances à terme, rentes et pensions.

§ IIe. — Les mutations à titre gratuit ou par voie d'échange des mêmes biens.

§ III[e]. — Les mutations à titre onéreux ou gratuit de créances à terme, rentes et pensions.

§ 1[er]. — Des mutations résultant d'actes a titre onéreux : autres que l'échange de tous biens, autres que les créances a terme, rentes et pensions

Dans les contrats à titre onéreux qui, comme la vente, la cession, la rétrocession, la licitation, comportent l'expression d'un prix, la valeur respective de la nue-propriété ou de l'usufruit transmis est facile à dégager. Elle est représentée avec une précision complète par le montant du prix. C'est sur ce prix, sans aucune majoration, que le législateur de 1901 prescrit de calculer l'impôt proportionnel de transmission. Cependant, pour l'échange, qui d'après les principes fiscaux est imposé sur le revenu des biens capitalisé par vingt ou par vingt-cinq, la liquidation des droits doit s'effectuer comme pour les transmissions à titre gratuit. Nous nous en occuperons en parlant de ces dernières.

Sauf cette réserve, la règle en vertu de laquelle la taxe est liquidée sur le prix, est absolue. Elle s'applique invariablement à toutes les transmissions à titre onéreux de la nue-propriété et de l'usufruit sans qu'il y ait lieu de distinguer entre celles qui s'opèrent au profit du nu-propriétaire, de l'usufruitier ou des tiers, ni de rechercher si la mutation se produit au moment du démembrement

de la propriété ou au cours de ce démembrement, ni, dans ce dernier cas, de se préoccuper des droits perçus lors de la constitution de l'usufruit. Elle doit être suivie pour les immeubles comme pour les meubles. Toutefois, en ce qui concerne les créances à terme, les rentes et les pensions, la loi a organisé un régime spécial que nous étudierons dans notre troisième section.

Le mot *prix* doit être envisagé dans son sens générique, c'est-à-dire qu'il faut entendre par là non seulement les sommes payées au cédant par l'acquéreur, mais aussi les obligations accessoires mises à la charge de ce dernier et qui ne lui incomberaient pas sans une clause spéciale. C'est ainsi que l'on doit tenir compte pour le calcul de l'impôt du montant des sommes que l'acquéreur doit payer aux créanciers en l'acquit du cédant (1) ; des douzièmes de la contribution foncière et des primes d'assurance, échus antérieurement à la mutation, qu'il s'oblige à acquitter (2) ; de la rente qu'il doit servir aux lieu et place du vendeur (3) ; en un mot de toutes les obligations que l'acquéreur contracte à la décharge du cédant.

---

(1) Cass. 12 juin 1817, Dalloz, *Jur. gén.* V° *Enreg.* 4420 ;
id. 4 fév. 1822, id. id. id. 4695.

(2) Solution du 7 juillet 1885, Maguèro, *Traité alph.* V° *Vente d'immeubles,* n° 26, § 1, a et b.

(3) Cass. 21 déc. 1829, Inst. gén. 1307, § 13 ; Seine, 20 avril 1877, *Journ. Enreg.* art. 20,406 ; *Rép. pér.* 4756.

On doit considérer comme une charge susceptible d'être ajoutée au prix, la réserve faite par le vendeur de tout ou partie des récoltes non détachées du sol au moment de la transmission, ou bien encore celle d'une jouissance personnelle de la chose pendant un temps déterminé, à condition cependant, dans ce dernier cas, que le prix soit payé comptant et qu'il ne résulte pas soit des dispositions du contrat, soit de la volonté nettement exprimée des contractants, que l'aliénateur a entendu réserver un véritable usufruit sur les biens cédés (1).

La réserve de l'usufruit, à laquelle il convient d'assimiler la réserve de jouissance illimitée, n'est pas une charge. L'usufruit est une portion de la chose que l'aliénateur ne comprend pas dans la vente et sur laquelle on ne saurait réclamer l'impôt puisqu'elle n'est pas transmise. La règle

---

(1) En ce sens : Besson n° 273 et l'Inst. gén. n° 3067 § 2 qui reproduit les considérants suivants empruntés à un arrêt de la Cour suprême du 9 décembre 1872 : « La privation partielle de jouissance, combinée avec le paiement immédiat du prix, ayant pour résultat, d'une part, de conférer au vendeur l'avantage de jouir simultanément pendant un certain temps de la chose vendue et du prix stipulé ; d'autre part, de priver l'acheteur, contrairement à la nature de la vente, des fruits de la chose qui lui a été vendue et dont il a payé le prix comptant, constitue non une restriction de la chose vendue, mais une charge véritable qui impose à l'acquéreur un sacrifice au profit du vendeur ». — Contra, Maguèro, *Supplément au T. A.* n° 18-1.

antérieurement suivie sous le régime de la loi de Frimaire et qui consistait, comme nous l'avons vu, à ajouter pour le calcul de l'impôt une moitié en sus du prix, valeur représentative de l'usufruit réservé, se trouve donc implicitement abrogée.

Que faut-il penser de la réserve d'un droit d'habitation ? M. Besson considère que ce droit est « un droit purement personnel » différent essentiellement du droit réel d'usufruit et décide qu'il « rentre dans la catégorie des charges qui, après comme avant la mise en vigueur de la loi de 1901, forment un des éléments de la valeur imposable des transmissions à titre onéreux » (1). Cet avis n'est pas partagé par l'Administration. Elle s'exprime en ces termes dans l'Inst. gén. n° 3067 § 1er « Le droit d'habitation, réservé par le vendeur ne forme pas une charge de la vente. C'est un droit d'une nature semblable à celle de l'usufruit, que le Code civil range sous le même titre et qui exige les mêmes formalités pour que le bénéficiaire puisse en jouir. Or, depuis que l'article 13 n° 1 de la loi du 25 février 1901 a implicitement abrogé la disposition exceptionnelle de l'article 15 n° 6, deuxième alinéa, de la loi du 22 Frimaire an VII, l'acquéreur d'un immeuble sous réserve de l'usufruit au profit du vendeur, ne doit plus l'impôt que sur le prix convenu sans aucune addition pour l'expectative de l'usufruit.

---

1) *Op. cit.* n° 272.

On doit en conclure que cet acquéreur, en cas de réserve d'un droit d'habitation, n'est pas tenu davantage d'acquitter l'impôt sur la valeur de la jouissance dont il se trouve privé. La réserve du droit d'habitation étant, comme celle de l'usufruit, une simple restriction de la vente, il n'existe, pas plus dans un cas que dans l'autre, de disposition législative qui puisse justifier la liquidation de l'impôt proportionnel d'après les anciennes règles : la perception de l'impôt doit être limitée au prix exprimé ». Cette deuxième solution nous paraît plus rationnelle et plus conforme aux principes juridiques.

Il peut arriver, rarement sans doute, que le contrat à titre onéreux ne contienne pas l'indication d'un prix. Tel sera le cas, par exemple, de la dation d'une nue-propriété ou d'un usufruit, en paiement d'une créance indéterminée. Dans cette hypothèse on doit recourir à la déclaration estimative des parties conformément à l'article 16 de la loi de Frimaire. Cette déclaration doit indiquer directement la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit transmis. On ne saurait exiger l'estimation de la valeur totale de la pleine propriété, sauf à déterminer ensuite la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit en appliquant le barême, que nous verrons plus loin, édicté pour les mutations à titre gratuit et les échanges. Ce barême est spécial à ce dernier genre de transmissions et ne peut être étendu à celles qui s'opèrent à titre

onéreux. Tout au plus l'Administration aurait-elle la faculté de l'invoquer, à titre de simple présomption, pour établir l'insuffisance de la déclaration des contractants.

Il y a pareillement lieu de demander une déclaration estimative, à l'exclusion de la capitalisation par dix des arrérages annuels de la rente, dans les cas de conversion de la nue-propriété ou de l'usufruit en rente viagère. La capitalisation au denier dix est spéciale au cas où la constitution de rente forme la disposition principale. Ici elle est une clause dépendante ; elle remplace un prix et c'est ce dernier qu'il faut évaluer (1).

Les soultes de partage, les retours de lots, que le nu-propriétaire ou l'usufruitier s'obligent à payer à leurs copartageants ou à leurs coéchangistes, sont assimilés, pour la perception, à des prix de vente. On sait que, contrairement au principe admis par l'article 883 du Code civil, la loi fiscale considère comme constituant une mutation, l'attribution faite à un des copartageants d'un lot supérieur au montant de ses droits. Elle décide, en conséquence, que l'excédent de biens recueillis par l'attributaire, dont la valeur est représentée par les soultes qu'il s'oblige à acquitter, doit être frappé de l'impôt de transmission. S'il n'y a pas de soulte, le par-

(1) Garnier, *Rép. pér.* article 9995, n° 22 *bis*.

tage est complètement déclaratif et, alors même que la nue-propriété serait attribuée en totalité à l'un des copartageants et l'usufruit à l'autre, il n'y a plus lieu de percevoir que le droit proportionnel spécial de quinze centimes pour cent.

La détermination de la valeur à imposer présente quelque difficulté dans le cas de licitation. Il est de principe, en effet, que, si l'un des nu-propriétaires ou des usufruitiers indivis se rend adjudicataire de la totalité de l'objet, on ne doit percevoir l'impôt que sur la part qu'il acquiert de ses colicitants. Par suite, le prix total ne peut servir de base à la perception et il convient d'en déduire la valeur de la part de la nue-propriété ou de l'usufruit à laquelle l'adjudicataire avait déjà droit (1).

A défaut d'indication spéciale dans le texte de l'acte, il faudra recourir, encore ici, à l'estimation des parties pour cette ventilation.

Bien que l'impôt doive être liquidé sur le prix énoncé au contrat, la loi de 1901 décide expressément (article 13,1°) que la Régie pourra établir les dissimulations commises par les contractants et requérir, le cas échéant, une expertise. Les règles

---

(1) Il en est différemment pour la perception du droit de transcription, quand ce dernier devient exceptionnellement exigible; comme il est par nature indivisible, on doit le percevoir sur l'intégralité du prix sans déduction de la part du colicitant adjudicataire. (Besson, n° 334).

générales établies par l'article 17 de la loi de Frimaire et par l'article 13 de la loi du 23 août 1871, relativement à la preuve des dissimulations et à l'expertise, sont applicables. Nous nous bornons à y renvoyer (1). Remarquons seulement que l'usufruit ou la nue-propriété doivent être expertisés isolément s'ils ont été l'un ou l'autre cédés seuls (2). Toutefois, comme une estimation directe de la nue-propriété est chose impossible, l'expert devra établir tout d'abord la valeur de la propriété entière. Il évaluera ensuite celle de l'usufruit d'après le revenu des biens transmis et les chances de vie de l'usufruitier, pour la détermination desquelles il est admis à se référer au barème légal établi pour les transmissions à titre gratuit, et dégagera enfin l'estimation de la nue-propriété en

---

(1) Voici le texte de ces deux articles :

Loi du 22 frimaire an VII, article 17 : « Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la Régie pourra requérir une expertise, pourvu qu'elle en fasse la demande dans l'année à compter de l'enregistrement du contrat ».

Loi du 23 août 1871, article 13 : « La dissimulation peut être établie par tous les genres de preuve admis par le droit commun. Toutefois l'Administration ne peut déférer le serment décisoire, et elle ne peut user de la preuve testimoniale que pendant dix ans à partir de l'enregistrement de l'acte ».

(2) Charolles, 22 mars 1845, *Journ. Enreg.* art. 13.725.

retranchant l'évaluation de l'usufruit de celle de la pleine propriété (1).

§ II[e]. — DES MUTATIONS A TITRE GRATUIT OU PAR VOIE D'ÉCHANGE DE TOUS BIENS AUTRES QUE LES CRÉANCES A TERME, RENTES ET PENSIONS.

Quand la mutation s'opère par des actes à titre gratuit ou par voie d'échange, la valeur exacte de la nue-propriété ou de l'usufruit transmis est plus difficile à connaître que lorsqu'elle se produit à titre onéreux. L'acte ne comportant pas l'expression d'un prix représentatif de cette valeur, il est nécessaire de recourir à un autre mode d'évaluation.

Le procédé à suivre était indiqué par la nature même des choses. Il est évident, en effet, que la valeur de l'usufruit, qui est comme nous l'avons vu un droit ordinairement viager, décroit à mesure que son titulaire avance en âge et que, par suite, s'approche le terme de son extinction. A l'inverse, la nue-propriété, pour laquelle l'expectative de recouvrer la jouissance devient de plus en plus près de se réaliser, augmente de valeur à mesure que l'usufruit s'épuise. D'où on peut mettre en principe que plus l'usufruitier a des chances de

(1) Cass. 24 janvier 1844. Inst. 1713, § 13 ; *Journ. Enreg.* art. 13450 ; Sir. 44. 1. 241. — Rochechouart, 4 juil. 1896, *Journ. Enreg.* art. 25019.

vivre longtemps, plus l'importance de l'usufruit est grande et plus celle de la nue-propriété est faible. Au moment de la rédaction de la loi de Frimaire, le législateur manquait des éléments nécessaires pour établir un barême permettant d'évaluer l'usufruit proportionnellement à sa durée probable ; c'est pour cela qu'il l'estima à forfait et uniformément à la moitié de la propriété entière. Mais depuis, les nombreuses statistiques, dressées dans le courant de ce siècle, ont permis d'établir des tables de mortalité qui déterminent avec une grande exactitude les chances probables de durée de l'existence de l'usufruitier aux différentes époques de sa vie. Les compagnies d'assurances sur la vie en font un usage constant pour la rédaction de leurs polices et les résultats qu'elles obtiennent prouvent combien leurs données sont sérieuses.

Cela a conduit le législateur à se baser sur les moyennes de ces tables pour l'établissement d'un barême d'après lequel la valeur de la pleine propriété est répartie entre la nue-propriété et l'usufruit proportionnellement à l'âge de l'usufruitier. C'est ainsi qu'il décide, à titre de forfait légal, que, si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue-propriété aux trois dixièmes de la propriété ; qu'au dessus de vingt ans, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par chaque période de dix ans, sans

fraction ; qu'enfin, à partir de soixante-dix ans, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue-propriété, (loi du 25 février 1901, art. 13 § 2) (1).

Pour déterminer la valeur imposable de la nue-propriété ou de l'usufruit, il faut donc faire deux opérations successives : 1° établir tout d'abord la valeur de la propriété entière ; 2° répartir ensuite cette valeur entre la nue-propriété et l'usufruit proportionnellement à l'âge de l'usufruitier.

La première opération s'accomplit conformément aux principes généraux de la loi d'enregistrement. L'importance de la pleine propriété est établie : pour les meubles, en général, par la déclaration estimative des parties ; pour les immeubles, par le revenu annuel capitalisé par vingt ou par vingt-cinq selon qu'ils sont urbains ou ruraux

---

(1) Il nous paraît intéressant de faire connaître comment le législateur de 1901 s'est arrêté à ce barême en s'inspirant des moyennes des meilleures tables de mortalité, celles de Deparcheux et de Duvillard, et en prenant pour base le revenu moyen des biens fixé à quatre pour cent. Nous ne pouvons mieux faire, à cet égard, que de reproduire les termes de la note de l'Administration annexée au projet de loi de 1880 : « Au-dessous de 10 ans révolus, est-il dit dans cette note, l'usufruitier, dans des conditions normales, a une vie probable de 46 ans. Or, la valeur actuelle de un franc dont on n'aura la jouissance que dans 46 ans (le revenu étant de 4 pour 100) est de 16 centimes. Comparés à la propriété entière, ces chiffres représentent en fractions arrondies, savoir : l'usufruit les 17/20^{mes}, et la nue-propriété les 3/20^{mes} de la valeur totale

(loi du 22 frimaire an VII, art. 14 nos 8 et 15 ; loi du 21 juin 1875, art. 2, n° 4) ; pour les immeubles non productifs de revenu, tels que les propriétés d'agrément, les hôtels particuliers, les terrains à bâtir, par l'évaluation de leur valeur vénale fournie par les parties. Cette dernière règle est applicable seulement aux transmissions à titre gratuit et non aux échanges (loi du 25 février 1901, art. 12).

La valeur de la pleine propriété connue, on doit par un deuxième calcul dégager la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit d'après

---

de l'objet. Ces calculs, appliqués à chaque période de 10 ans, donnent les résultats indiqués dans le tableau suivant :

AGE de l'usufruitier	DURÉE PROBABLE DE L'USUFRUIT D'après les tables (de Deparcheux et de Duvillard)	VALEUR DE UN FRANC le revenu étant de 4 pour cent		QUOTE-PART	
		en nue-propriété	en usufruit	De la nue-propriété	De l'usufruit
	MOYENNE				
10 ans	Dep. 46 ans / Duv. » = 46 a »	0 fr. 164.613	0 fr. 835.386	3/20 292.277	16/20 707.722
20 »	Dep. 41 a 2/8 / Duv. 35 = 39 a 11	0 » 208.289	0 » 791.710	4/20 195.780	15/20 834.219
30 »	Dep. 36 a 10/5 / Duv. 29 = 33 a 1 1/2	0 » 274.094	0 » 725.905	5/20 481.883	14/20 518.116
40 »	Dep. 29 a. »/ Duv. 23 »/ = 26 »	0 » 360.689	0 » 639.210	7/20 213.784	12/20 786.215
50 »	Dep. 21 a. »/ Duv. 16 10/ = 18 a 11	0 » 474.642	0 » 525.357	9/20 492.848	10/20 507.151
60 »	Dep. 14 a »/ Duv. 11 10/ = 12 a 11	0 » 600.574	0 » 399.425	12/20 011.481	7/20 988.518
70 »	Dep. 7 a 11/ Duv. 6 6/ = 7 a 2 1/2	0 » 759.917	0 » 240.082	15/20 198.356	4/20 801.643
80 »	Dep. 4 a »/ Duv. 3 4/ = 3 a 8	0 » 854.804	0 » 145.195	17/20 096.083	2/20 903.916
90 »	Dep. 1 a 6/ Duv. 3 »/ = 2 a 3	0 » 924.556	0 » 075.443	18/20 491.124	1/20 508.877

Ce sont ces résultats que nous proposons d'appliquer à la

l'âge de l'usufruitier, conformément au tableau suivant :

Si l'usufruitier est âgé de moins :	La part de l'usufruit égalera :	Celle de la nue-propriété :
1° de 20 ans révolus	1° les $^{7}/_{10}$ du total	1° les $^{3}/_{10}$ du total
2° de 30 ans —	2° les $^{6}/_{10}$ —	2° les $^{4}/_{10}$ —
3° de 40 ans —	3° les $^{5}/_{10}$ —	3° les $^{5}/_{10}$ —
4° de 50 ans —	4° les $^{4}/_{10}$ —	4° les $^{6}/_{10}$ —
5° de 60 ans —	5° les $^{3}/_{10}$ —	5° les $^{7}/_{10}$ —
6° de 70 ans —	6° les $^{2}/_{10}$ —	6° les $^{8}/_{10}$ —
7° de plus de 70 ans	7° le $^{1}/_{10}$ —	7° les $^{9}/_{10}$ —

Prenons un exemple pour mieux faire saisir l'application de ces règles. Primus décède après avoir légué à Secundus la nue-propriété et à Tertius l'usufruit de ses biens. La succession se compose : d'une maison louée moyennant 1.200 fr. par an ; d'une ferme d'un revenu annuel de 2.000 fr. ; d'un mobilier estimé par les parties à 6.000 fr.

---

fixation de la valeur imposable de l'usufruit et de la nue-propriété.

« On ne pouvait pas, sans compliquer la perception et occasionner de nombreuses erreurs au préjudice des parties et du Trésor, déterminer cette valeur pour chacune des années qui constitue la plus longue vie humaine. Il a paru suffisant d'établir des moyennes pour chaque période de 10 années. La première comprend même tous les usufruitiers ayant moins de 20 ans révolus. Deux motifs ont déterminé cette réunion : en premier lieu les usufruits constitués sur la tête d'enfants ou de jeunes hommes sont très rares; ces constitutions ne commencent guère qu'avec l'âge du mariage, et la détermination n'a, par conséquent, d'utilité réelle que pour cette période. D'un autre côté, les tables de mortalité appliquées

L'importance de la pleine propriété s'élève :

1° maison	1.200 × 20 =	24.000 fr.
2° ferme	2.000 × 25 =	50.000
3° mobilier estimé à	=	6.000
à la somme totale de	=	80.000 fr.

Comme Tertius est âgé de 55 ans, la valeur imposable de son usufruit sera des 3/10 du total, soit..... 24.000 fr.

Celle de la nue-propriété les 7/10 du total, soit..... 56.000 fr.

Tertius paiera donc l'impôt sur 24.000 fr. et Secundus sur 56.000 fr.

Comme on le voit, la valeur de la nue-propriété et celle de l'usufruit sont complémentaires l'une de l'autre, en ce sens que leur total doit égaler mais ne peut dépasser la valeur de la pleine propriété.

---

aux enfants présentent des résultats d'autant plus exceptionnels par chaque année, qu'on se rapproche davantage de la naissance. Les moyennes ne peuvent être sérieusement établies que quand l'enfant arrive à l'âge d'homme. C'est le point auquel on s'est arrêté dans le projet de loi, en fixant une catégorie unique pour tous les usufruitiers de moins de 20 ans. On a cru devoir, pour cette catégorie, modifier légèrement le chiffre de la moyenne déterminée par les calculs précédents. Ces calculs, en effet, n'attribuaient à la nue-propriété que 3/20 de la propriété entière; il y a lieu de croire qu'en fait cette valeur est plus élevée. Afin de se rapprocher davantage de la réalité et de mettre l'évaluation, sur ce point, plus en concordance avec les résultats généraux de la pratique, on a pensé qu'il convient de fixer la

Ce fractionnement par dixièmes de la valeur totale et par dizaines d'années de l'âge de l'usufruitier, est un forfait légal auquel il n'est pas permis de déroger. On n'a pas le droit, par conséquent, de fractionner la valeur correspondante à la nue-propriété ou à l'usufruit en des parts moindres que des dixièmes, motif pris de ce que l'âge de l'usufruitier se trouve compris dans l'intervalle de deux périodes de dix années ; ni de modifier cette tarification selon que le bénéficiaire de la jouissance est d'une constitution plus ou moins robuste ou se trouve atteint d'infirmités.

Le calcul de la valeur imposable de la nue-propriété et de l'usufruit devient plus compliqué

---

valeur de l'usufruit aux 14/20 ou aux 7/10 de la propriété entière, et, par conséquent, celle de la nue-propriété aux 3/10 de cette pleine propriété.

« A partir de 20 ans révolus, chaque période de 10 ans a paru correspondre à une dépréciation d'un dixième dans la valeur de l'usufruit et à une augmentation égale dans celle de la nue-propriété.

« Mais, nous nous arrêtons à l'âge de 72 ans révolus. A ce moment, les motifs qui ne permettaient pas d'établir des classifications moyennes suffisamment exactes pour les enfants du premier âge, se représentent. La vie humaine est devenue d'une extrême fragilité. On peut certainement réunir tous les vieillards au-dessus de 70 ans, dans la même classe, et fixer à un dixième seulement de la propriété entière la valeur de l'usufruit établi sur leur tête ».

(Garnier. *Rép. pér.*, art. 5555).

(*Journal Officiel*, n° du 27 avril 1880).

dans les cas de legs ou de donations faits conjointement à plusieurs personnes d'un âge différent. Supposons, dans l'exemple ci-dessus, que l'usufruit au lieu d'être transmis à Tertius seul, lui soit légué pour la moitié seulement et, pour deux autres quarts, à Quartus et Quintus, âgés l'un de 41 ans et l'autre de 39. Pour évaluer respectivement la part de la nue-propriété et de l'usufruit, il faut diviser fictivement le montant total de la succession en autant de parts qu'il y a d'usufruitiers et calculer distinctement sur chacune d'elles. Si nous effectuons ces calculs, voici les résultats que nous obtenons :

	L'usufruit vaut :	et la nue-propriété :
1° sur la 1/2 de Tertius	1° les 3/10 ou 12.000 fr.	1° les 7/10 ou..... 28.000 fr.
2° sur le 1/4 de Quartus	2° les 4/10 ou 8.000	2° les 6/10 ou..... 12.000
3° sur le 1/4 de Quintus	3° les 5/10 ou 10.000	3° les 5/10 ou..... 10.000
et la valeur totale est :	p^r^ l'usufruit : 30.000 fr.	et la nue-propriété : 50.000 fr.

Dans l'espèce, Secundus paiera l'impôt sur 50.000 fr. ; Tertius, sur 12.000 fr. ; Quartus, sur 8.000 fr. ; Quintus, sur 10.000 fr. Cette distinction aura surtout de l'importance si chacun d'eux est parent à un degré différent avec le défunt, car le taux de l'impôt à réclamer à chacun d'eux ne sera plus le même.

Le mode de liquidation que nous venons de décrire s'applique sans exception à toutes les transmissions à titre gratuit : donations ordinaires, partages d'ascendants, successions. Il est

également suivi dans les échanges pour déterminer l'importance de la nue-propriété ou de l'usufruit échangés et décider s'il y a oui ou non plus-value. Lorsque l'échange comporte une soulte, le mode d'évaluation de l'article 13 § 2 est utilisé pour évaluer l'usufruit ou la nue-propriété de la part la plus faible, la valeur de l'autre portion étant légalement représentée, abstraction faite de l'âge de l'usufruitier, par la soulte ou la plus-value qui en constitue le prix (1). Rappelons que le droit d'échange (3.50 o/o ou 0.20 o/o s'il s'agit d'immeubles ruraux bénéficiant du tarif réduit de la loi du 3 novembre 1884) est perçu sur la portion échangée la plus faible et le droit de vente (5.50 o/o) sur la soulte ou la plus-value.

Avant d'aborder les règles de liquidation de l'impôt sur les créances à terme, rentes et pensions, il convient de faire quelques observations.

Tout d'abord, en ce qui concerne les mutations par décès, la loi du 25 février 1901 décide que l'impôt ne sera plus liquidé à l'avenir que sur l'actif net dépendant des successions. Cette disposition a évidemment sa répercussion sur l'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit, car la répartition proportionnelle, plus haut décrite, n'aura pour base que la valeur nette de la pleine

(1) Garnier, *Rép. pér.* art. 9.995 n° 26 ; Besson, *Op. cit.* n° 294.

propriété, c'est-à-dire le montant de la succession, déduction faite du passif. La loi de 1901 est formelle sur ce point ; elle s'exprime ainsi dans l'article 3 § 5 : « S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue à une personne pour la nue-propriété et à une autre pour l'usufruit, le droit de mutation sera perçu, sur l'actif de la succession diminué de la dette, dans les conditions de l'article 13 ci-après ».

Bien que les partages d'ascendants puissent être considérés à plusieurs points de vue comme des partages de successions ouvertes par anticipation, ils ne bénéficient pas de la déduction des dettes. L'interprétation littérale et les travaux préparatoires de la loi ne permettent d'élever aucun doute à cet égard (1). En conséquence, l'application du barême se fera, comme pour les donations ordinaires, sur la valeur brute de la pleine propriété.

En second lieu, nous devons observer que les échanges de meubles entre eux ou de meubles contre des immeubles sont assimilés par la loi fiscale à de véritables ventes et tarifés comme

---

(1) Voir les explications données devant la Chambre des députés par M. Liotard-Vogt, Commissaire du gouvernement, dans la séance du 19 novembre 1895 (*Journ. Off.* du 20 novembre 1895 p. 2.419).

elles (1). Par suite, la valeur imposable de la nue-propriété ou de l'usufruit immobiliers cédés contre des meubles devra être établie, non d'après le barême ci-dessus indiqué, mais, comme dans les transmissions à titre onéreux, sur le prix ou sur la valeur estimative des meubles transmis en contre échange.

Remarquons enfin que, pour la détermination de la valeur de la nue-propriété, on ne doit tenir compte que des usufruits existants ou qui doivent naître au moment où la mutation se produit. En effet, la présence d'un usufruitier éventuel ne fait pas obstacle à ce que la pleine propriété soit actuellement transmise au propriétaire. Si, au moment de la transmission, on opérait une déduction du chef de l'usufruit éventuel, l'impôt ne serait plus perçu, contrairement aux principes, que sur partie de la valeur réellement cédée et, d'autre part, on ne pourrait pas réclamer à l'usufruitier le complément de la taxe sur la différence, puisque son droit n'a encore aucune existence. Aussi le législateur de 1901 décide-t-il, dans l'article 13, 2° *in fine*, que « pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette propriété ».

---

(1) Délibération des 23 février et 2 mars 1841. *Journ. Enreg.* art. 12.693 ; Seine, 4 août 1841 et 15 décembre 1848, *Journ. Enreg.* art. 12.811 et 14.657.

On doit donc faire abstraction pour le calcul de l'impôt au moment du transfert de la pleine ou de la nue-propriété :

1° En cas d'usufruits successifs (1), des droits de jouissance conférés aux appelés secondaires.

2° Des usufruits affectés d'une condition suspensive, car ils sont soumis à deux éventualités : la réalisation de la condition et, en outre, la survie de l'usufruitier au moment de cette réalisation.

3° Des usufruits qui ne doivent prendre naissance qu'à uue époque déterminée, car leur validité est toujours subordonnée à l'existence de l'usufruitier au terme indiqué.

§ III^e. — DES MUTATIONS A TITRE ONÉREUX OU A TITRE GRATUIT DE CRÉANCES A TERME, RENTES ET PENSIONS

Les transmissions de la nue-propriété et de l'usufruit des créances à terme, rentes et pensions sont assujetties à un seul et même mode de liquidation de l'impôt, qu'elles s'opèrent à titre onéreux ou à titre gratuit. La loi de Frimaire an VII se refusant, pour les mutations de ces valeurs, à asseoir l'impôt sur le montant du prix moyennant lequel elles se produisent, la loi du 25 février 1901 a dû, pour se mettre en concor-

---

(1) Ces usufruits seront l'objet d'une étude détaillée dans notre troisième chapitre.

dance, adopter le même principe. Il en résulte que, même lorsque le contrat est à titre onéreux et comporte l'expression d'un prix représentatif de la valeur transmise, l'importance réciproque de la nue-propriété et de l'usufruit doit être dégagée en appliquant le barème utilisé dans les transmissions à titre gratuit et les échanges.

En toutes circonstances la liquidation de l'impôt demande deux opérations successives.

D'une part, la détermination de la valeur totale de la pleine propriété, qui s'opère conformément aux principes généraux de l'enregistrement. Elle est obtenue :

1° Pour les créances à terme, en prenant le capital nominal de la créance et non le prix stipulé pour la cession (loi de Frimaire art. 14, 2°).

2° Pour les rentes perpétuelles, en se référant au capital moyennant lequel elles ont été constituées, ou, à défaut, en multipliant par vingt le chiffre annuel de la rente (art. 14, § 6 et 9).

3° Pour les pensions et rentes viagères, en se reportant au capital aliéné, ou, subsidiairement, en capitalisant par dix les arrérages annuels (art. 14 § 6 et 9).

4° Pour les rentes temporaires, en faisant le total des annuités à courir, alors même que le capital ainsi déterminé serait supérieur à dix fois la rente (délibération du Conseil d'administration du 18 mai 1825, *Journ. de l'Enreg.*

art. 8025. — Maguèro, Traité alphabétique, V° *Rente*, n° 18) (1).

5° Pour les rentes d'une durée incertaine, il est difficile de fixer une règle invariable. Cependant, nous inclinons à penser avec M. Besson « que la capitalisation par dix doit être adoptée toutes les fois que les circonstances ne permettent pas de présumer que la durée de la rente doive se prolonger au delà de l'existence du donateur, du donataire ou d'un tiers » (2).

La valeur de la pleine propriété étant ainsi connue, la deuxième opération consiste à répartir ce résultat entre la nue-propriété et l'usufruit, d'après l'âge de l'usufruitier et conformément au barême, déjà décrit, de l'article 13 § 2. Nous avons suffisamment insisté, dans notre paragraphe deuxième, sur la manière de procéder, nous n'y reviendrons pas, car cela nous entraînerait à des répétitions inutiles.

---

(1) D'après M. Garnier (*Rép. gén.*, V° *Rente* n° 111) la valeur imposable de la pleine propriété de la rente temporaire ne saurait être supérieure aux arrérages annuels capitalisés par dix. Cette opinion ne paraît pas admissible; car, si le législateur a établi le forfait de dix années pour l'évaluation de la rente viagère, c'est à raison de son caractère essentiellement aléatoire. Or, on ne saurait trouver le même aléa dans la rente temporaire, dont la durée est parfaitement déterminée.

(2) Besson, *Op. cit.*, n° 250, p. 303; solution conforme à une délibération du conseil d'administration du 8 thermidor an X (*Journal de l'enregistrement* articles 1245 et 1419)

Ce mode de liquidation de l'impôt est applicable, sans exception, à tous les cas où il y a mutation soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, de nue-propriété ou d'usufruit. Il doit être suivi indistinctement pour régler la perception soit sur les actes de constitution, soit sur les actes de cession et de transport, soit sur les actes d'amortissement ou de rachat.

Mais il ne peut être utilisé quand il s'agit de la *pleine* propriété des créances à terme, rentes ou pensions. Celle-ci reste soumise aux règles de perception de la loi de Frimaire (1). Il en résulte des anomalies injustifiables en ce qui concerne la rente viagère ; on peut s'en convaincre facilement par des exemples :

Que l'on mette en parallèle un donataire de l'usufruit d'une maison louée annuellement moyennant 1.000 fr. ; un donataire de la pleine propriété d'une rente annuelle et viagère de 1.000 f. ; un donataire de l'usufruit d'une rente annuelle et viagère du même chiffre ; tous trois âgés également de 61 ans. En suivant les principes de la loi fiscale actuelle :

Le premier paiera l'impôt sur $\left(\frac{1000 \times 20 \times 2}{10}\right) = 4.000$ fr.

Le second — $(1000 \times 10) = 10.000$ fr.

Le troisième — $\left(\frac{1000 \times 10 \times 20}{10}\right) = 2.000$ f.

---

(1) Inst. gén. 3049, p. 14 et Inst. gén. 3080, § 22, qui notifient les dispositions d'un jugement du tribunal civil de la Seine rendu en ce sens le 25 janvier 1902.

Pourquoi cette différence ?

Tous trois n'acquièrent-ils pas simplement, en définitive, les mêmes chances de bénéficier du même revenu pendant le même temps ?

La durée de la jouissance n'est-elle pas soumise pour tous les trois à l'aléa de la vie humaine ?

La liquidation de l'impôt, telle que nous l'indiquons, est cependant légale. Elle ne provient pas d'un oubli du législateur ; elle a été intentionnellement voulue par lui. On n'a, pour s'en convaincre, qu'à se référer à la note additionnelle du projet de loi de 1880, dont le législateur de 1901 s'est complètement inspiré. « C'est par la capitalisation au denier dix ou au denier vingt, lit-on dans cette note, que continuera à s'opérer la détermination de la valeur de la toute propriété des rentes... Le système est sans doute peu rationnel en ce qui concerne les rentes viagères. Il ne semble pas néanmoins qu'il doive conduire à modifier sur ce point l'ancienne législation. Cette réforme nécessiterait, en effet, la revision du mode général de capitalisation des biens ; elle serait certainement préjudiciable aux parties. Dans l'état actuel des choses, la rente viagère, si longue qu'en soit la durée, n'est pas estimée plus que si le crédi-rentier avait une vie probable de 10 ans. En appliquant les évaluations relatives à l'usufruit, cette présomption de survie, et, par conséquent, de durée de la rente, pourrait dépasser 30 ou 40 ans, c'est-à-dire produire la capitali-

sation de 30 ou 40 annuités de la rente. D'autre part, l'adoption de ce procédé devrait avoir pour conséquence de réformer le mode analogue de capitalisation de la rente perpétuelle et de celui du revenu des immeubles, car il serait tout à fait illogique d'évaluer la rente viagère à un capital formé de plus de 20 ou 30 fois son arrérage, et d'estimer une rente perpétuelle ou un immeuble à raison de 20 ou 25 fois seulement son revenu annuel. Or, cette réforme est actuellement impossible. Il est donc préférable de conserver le forfait admis par l'évaluation des rentes. Ce forfait attribue à la rente une moyenne tellement réduite qu'il n'a pas d'inconvénient réel pour les contribuables. Sa fixation n'a provoqué aucune des réclamations qu'ont toujours soulevées les transmissions de nue-propriété. C'est le cas, dès lors, de maintenir la législation sur ce point, malgré les anomalies qu'elle peut procurer dans certains cas exceptionnels ».

Ces raisons ne justifient pas l'anomalie que nous avons signalée. Elles reposent sur une confusion regrettable entre la propriété immobilière et la rente perpétuelle, qui sont des droits perpétuels et transmissibles héréditairement, et la rente viagère qui, au contraire, est essentiellement temporaire et caduque par le décès du crédi-rentier. Le législateur de 1901, qui s'est efforcé de réparer une injustice en évaluant l'usufruit proportionnellement à sa durée probable et non d'une façon

invariable, aurait dû effectuer la même réforme en ce qui concerne la rente viagère dont la durée est tout aussi aléatoire. Cette réforme ne nécessitait pas, quoi qu'en dise la note ci-dessus rapportée, une modification générale des règles d'évaluation des autres biens. Sans rompre l'harmonie, on pouvait, à notre avis, la réaliser de la manière suivante :

La détermination de la valeur imposable de la rente viagère constituée ou transmise soit en pleine propriété, soit en nue-propriété, soit en usufruit seulement, s'effectuerait par deux opérations successives.

En premier lieu, on capitaliserait par vingt les arrérages annuels de la rente, ainsi qu'il est fait pour les rentes perpétuelles. D'autre part, comme, à la différence de ces dernières, la rente viagère n'a pas une durée indéfinie mais est essentiellement limitée à l'existence du crédi-rentier, on lui attribuerait, par un deuxième calcul, seulement une part du capital trouvé par la première opération. Cette part serait inversement proportionnelle à l'âge du crédi-rentier propriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier. Elle serait calculée par dixièmes et par période de dix années, conformément au barême légal que nous avons déjà décrit. En résumé, on liquiderait l'impôt comme s'il s'agissait de taxer un usufruit d'une rente perpétuelle du même chiffre. Cette assimilation ne serait pas irrationnelle, car l'usufruit d'une rente

perpétuelle n'est pas, au fond, autre chose, vis-à-vis de l'usufruitier, qu'une rente viagère.

L'application de notre système aux exemples que nous avons pris conduirait aux résultats suivants :

1° Le propriétaire de la rente viagère de 1.000 fr. paierait l'impôt sur $(\frac{1000 \times 20 \times 2}{10}) = 4.000$ fr.

2° L'usufruitier de la rente viagère du même chiffre, sur $(\frac{1000 \times 20 \times 2}{10}) = 4.000$ fr.

3° L'usufruitier de la maison louée pour 1.000 fr. par an, sur $(\frac{1000 \times 20 \times 2}{10}) = 4.000$ fr.

Comme on le voit, notre manière d'opérer réaliserait l'uniformité dans la liquidation de l'impôt. Elle serait équitable puisqu'elle imposerait des charges égales à des acquéreurs de droits égaux. Ajoutons qu'elle serait rationnelle et juridique, car elle concorderait avec le caractère essentiellement temporaire et aléatoire de la rente viagère.

Il est évident que si celle-ci était constituée à la fois au profit d'un usufruitier et d'un nu-propriétaire, ce dernier ne serait tenu du paiement d'un impôt que s'il était plus jeune que l'usufruitier. C'est seulement dans ce cas, en effet, que l'on peut logiquement soutenir qu'il sera appelé un jour à bénéficier des arrérages annuels de la rente. La valeur sur laquelle on lui réclamerait les droits serait égale à la différence entre la somme sur laquelle l'usufruitier est imposé, et

celle sur laquelle il l'aurait été lui-même s'il eut été seul bénéficiaire de la rente. Qu'on nous permette encore de recourir à un exemple pour mieux faire saisir notre pensée :

Une rente viagère de 1.000 fr. est consentie en nue-propriété au profit de Primus âgé de 25 ans et en usufruit au profit de Secundus âgé de 61 ans. Si Primus était seul bénéficiaire, il paierait l'impôt, sur $(\frac{1000 \times 20 \times 6}{10}) = 12.000$ fr.

Mais la présence de Secundus lui enlève la jouissance de sa rente pour une valeur de $(\frac{1000 \times 20 \times 2}{10}) = 4.000$ fr.

La valeur imposable de sa nue-propriété sera donc réduite à 8.000 fr. ; Primus acquittera les droits sur 8.000 fr. et Secundus sur 4.000 fr.

Quelque logique et équitable que nous paraisse notre mode de liquidation, nous devons reconnaître qu'il n'est nullement conforme au système adopté par la loi. Il est le résultat d'une conception personnelle que nous présentons simplement comme telle. Sous le régime de la loi de 1901 de même que par le passé la valeur imposable de la pleine propriété de la rente viagère doit être déterminée uniformément par la capitalisation au denier dix des arrérages annuels, sans aucune réduction proportionnelle à l'âge du crédi-rentier. « Ce n'est pas à la jurisprudence, dit M. Besson, mais au législateur, qu'il

appartiendra de réformer cette anomalie peu acceptable en bonne logique et contraire à l'équité » (1).

---

(1) Besson, *Op. cit.*, n° 304.

CHAPITRE III

Examen de quelques hypothèses particulières

Nous avons à nous occuper successivement :

1° Des réunions d'usufruits démembrés antérieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 février 1901 ;

2° Des usufruits successifs ;

3° Des réversions d'usufruit ;

4° Des legs d'usufruit conjoint avec clause d'accroissement ;

5° Des usufruits temporaires ;

6° Des usufruits à terme incertain ou à durée indéterminée.

SECTION Ire

Des réunions d'usufruits constitués antérieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 février 1901

Malgré son abrogation, la loi de Frimaire est appelée à influer, pendant une période transitoire assez longue, sur la perception à établir sur les réunions d'usufruits constitués antérieurement à la mise en vigueur de la loi de 1901.

Conformément à ses dispositions, toutes les fois, en effet, que le nu-propriétaire aura payé les les droits, au moment du démembrement, sur la valeur de la propriété entière, la réunion de l'usufruit à la nue-propriété sera exempte, au moment de sa réalisation, du droit proportionnel, alors même qu'elle impliquerait une mutation imposable. Le principe nouveau de la loi de 1901, en vertu duquel toute réunion anticipée doit être assujettie à la taxe, ne fait pas obstacle à cette exemption, car le nu-propriétaire, en acquittant par avance l'impôt afférent à la valeur de l'usufruit, s'est acquis le droit de ne pas le payer une seconde fois lorsqu'il réunira effectivement cet usufruit à sa nue-propriété.

Par suite, il importe, pour régler la perception sur les réunions d'usufruits de cette catégorie, de rechercher comment le démembrement s'est effectué :

Si ce démembrement résulte d'une donation, d'un partage anticipé, d'un échange de la nue-propriété, avec ou non aliénation simultanée de l'usufruit ; ou d'une vente de nue-propriété immobilière sous réserve de l'usufruit, les droits auront toujours été perçus par anticipation et la réunion ne devra jamais donner lieu à la réclamation d'un nouvel impôt proportionnel. Cependant, lorsque le démembrement est le résultat de la vente de la nue-propriété immobilière avec réserve de l'usufruit par le vendeur et que la réunion anticipée se

produit moyennant un prix, il y a lieu d'exiger, par application de l'art. 15, n° 6 *in fine* de la loi de Frimaire, un supplément de taxe sur la différence entre le prix de la réunion et l'évaluation donnée primitivement à l'usufruit dans l'acte de démembrement. Prenons un exemple : par acte du 1er juin 1898, Primus a vendu la nue-propriété d'une maison à Secundus, sous réserve de l'usufruit, moyennant la somme de 1000 fr. Lors de l'enregistrement de l'acte, l'impôt a été perçu, conformément aux principes de la loi de Frimaire, sur 1000 fr., prix de la nue-propriété, plus la moitié, soit 500 fr., valeur représentative de l'usufruit. Par acte du 1er mai 1903, Primus cède à Secundus, moyennant 600 fr., l'usufruit qu'il s'était réservé. On devra réclamer sur cet acte un supplément d'impôt proportionnel sur 100 fr., différence entre l'évaluation primitive de l'usufruit et le prix de sa cession actuelle.

Les droits de mutation ont été pareillement acquittés par avance, lorsque le démembrement s'est opéré par voie de succession. Cependant, à la différence des hypothèses précédentes, s'il s'agit d'un immeuble et si la réunion ne provient pas d'un partage ou d'un acte équivalent, il y a lieu de réclamer, au moment de la reconstitution, le droit proportionnel de transcription. L'article 54 de la loi du 28 avril 1816 décide, en effet, que « dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits au bureau des hypothè-

ques, le droit (de mutation) sera augmenté d'un et demi pour cent ». Ce droit de 1,50 o/o constitue le droit de transcription. On sait que, d'après la loi civile, les actes qui sont de nature à être transcrits sont : 1° ceux qui relatent une mutation d'immeubles ; 2° ceux dont la transcription est utile au point de vue de la purge. Dans l'hypothèse du démembrement par voie de succession, le nu-propriétaire n'a jamais payé le droit de transcription par anticipation, car les droits de mutation par décès ne le contiennent pas. Il y a donc lieu de l'exiger au moment de la réunion de l'usufruit. Si cette réunion s'opère en vertu d'un partage anticipé le taux en est réduit à 0,50 o/o par la loi du 21 juin 1875 (1).

Il n'y a que trois cas dans lesquels le nu-

---

(1) Lorsque le démembrement s'est opéré après la mise en vigueur de la loi de 1901, le droit de transcription se trouve englobé dans le droit de mutation qui est perçu dans tous les cas de réunion anticipée de l'usufruit. Les nouveaux tarifs renferment généralement dans une même quotité et le droit de mutation et celui de transcription. Il n'y aura donc lieu à une perception distincte du droit de 1.50 o/o que « lorsque la cession de l'usufruit, effectuée par voie de licitation et ne comportant en principe que le droit de 4 o/o, sera de nature à être transcrite. Il en est ainsi notamment quand la licitation intervient entre communistes non pourvus d'un titre commun ou quand elle est tranchée au profit de l'héritier bénéficiaire ou de l'un des légataires particuliers ». Maguéro, Sup. V° *Usufruit* n° 36). En ce sens : Besson n° 320 ; Garnier, *Rép. pér.* art. 10.002, n° 46.

propriétaire ne s'est pas libéré par avance des droits de mutation sur la valeur de l'usufruit. Lorsque le démembrement a été la conséquence : 1° de l'aliénation de l'usufruit seul ; 2° d'une vente simultanée de la nue-propriété et de l'usufruit à deux personnes différentes ; 3° d'une vente de nue-propriété *mobilière* sous réserve de l'usufruit. Dans ces hypothèses, l'impôt devra être incontestablement versé au moment de la réunion anticipée de l'usufruit, d'après les quotités et les règles d'évaluation fixées par la loi nouvelle.

Dans les cas où les réunions anticipées d'usufruits, constitués antérieurement à la loi de 1901, ne sont pas soumises à la perception du droit de transmission, l'article 44 § 4 de la loi du 28 avril 1816 prescrit de réclamer un droit fixe de 4 fr. 50 en principal. La loi du 25 février 1901 contient, en ce qui concerne ce dernier, une disposition particulière. Estimant, avec juste raison, que le paiement de ce droit constitue, pour les petites ventes, une charge souvent plus lourde que ne le serait la perception du droit proportionnel, elle décide, dans l'article 21, que ce droit fixe « cessera d'être exigible pour toute réunion de l'usufruit à la nue-propriété dont le prix principal ne dépassera pas deux mille francs.

Le dégrèvement ne s'étend pas aux réunions qui résultent d'un contrat à titre gratuit ; il est tout spécial aux actes à titre onéreux. (Inst. gén. 3049, p. 18).

Par prix principal on doit entendre non seulement la somme payée au vendeur, mais aussi toutes les charges et obligations que l'acquéreur doit remplir en l'acquit de ce dernier (1).

D'autre part, il est évident que le maximum de deux mille francs ne s'applique qu'à la portion du prix qui représente la valeur de l'usufruit. Par suite, si l'acte de réunion comporte une acquisition simultanée de la nue-propriété et de l'usufruit, on ne doit tenir compte, pour la fixation du maximum, que de la part du prix total afférente à la valeur de ce dernier. Cette part, croyons-nous, devra être l'objet d'une ventilation de la part des parties ; car on ne peut faire usage du barême de l'article 13 § 2 qui est, comme nous l'avons déjà dit, réservé aux mutations à titre gratuit (2).

---

(1) Cette interprétation est conforme à la jurisprudence suivie pour l'application de la loi du 23 octobre 1884 qui exempte du droit de mutation les ventes judiciaires d'immeubles dont le prix principal ne dépasse pas deux mille francs. Par analogie, nous croyons qu'elle doit être étendue à notre cas. En ce sens, Besson *op. cit.* n° 325 ; Maguèro, *Sup.* n° 39).

(2). En ce sens, Maguèro, *Sup.* n° 39,11. M. Besson estime (n° 324) que cette part doit être évaluée d'office à la moitié de la valeur totale, conformément aux principes de la loi de Frimaire. Nous ne partageons pas son opinion. Car, d'une part, le mode d'évaluation de la loi de Frimaire ne doit plus être suivi pour les mutations qui se produisent actuellement. On ne peut se baser pour soutenir le contraire, sur ce que l'exemption d'impôt sur la réunion de l'usufruit, accordée au nu-propriétaire par cette loi, est maintenue encore de nos jours. Le maintien de cette exemption est exigé par l'équité,

Quant au surplus du prix, qui représente la valeur de la nue-propriété, il devra être assujetti à l'impôt de mutation au taux réglé par la nouvelle loi.

SECTION II[e]

Des usufruits successifs

On appelle usufruit successif celui qui est constitué au profit de plusieurs personnes appelées à en jouir l'une après l'autre.

Dans ce cas, chacun des bénéficiaires est considéré comme tenant son droit directement du constituant et non du précédent appelé. Il en résulte : au point de vue civil, que chacun des appelés secondaires n'est pas l'ayant-cause de ses prédécesseurs et qu'en conséquence, il n'est pas tenu de respecter les droits consentis par eux à des tiers ; au point de vue fiscal, qu'il existe non pas un seul usufruit se transmettant à des personnes différentes, mais autant d'usufruits

---

car il ne serait pas juste de faire payer deux fois l'impôt sur la même chose. Le même motif n'existe pas pour le maintien de l'ancien mode d'évaluation. D'autre part, l'estimation uniforme de l'usufruit à la moitié de la propriété entière conduirait à décider que la nue-propriété doit être imposée uniformément, de son côté, sur la moitié du prix. Ce serait inexact, car l'évaluation de cette nue-proprité doit être faite incontestablement conformément aux règles nouvelles.

distincts qu'il y a d'appelés. A la mort du premier usufruitier, le droit de celui-ci s'éteint et un second usufruit s'ouvre au profit du bénéficiaire postérieur. On en conclut que celui-ci doit acquitter un nouvel impôt de mutation dans le délai de six mois à compter du décès de son prédécesseur (1), du moins quand la constitution primitive a été faite à titre gratuit. Lorsqu'elle s'est effectuée à titre onéreux il n'y a pas lieu de percevoir de nouveaux droits lors de l'entrée en possession du second appelé, car la valeur totale de tous les usufruits éventuels a été représentée par le prix exprimé dans le contrat primitif et ce prix a déjà servi intégralement de base à l'impôt.

La théorie des usufruits successifs présente des particularités à deux points de vue :

1° Au moment du démembrement à titre gratuit, l'usufruit constitué au profit du premier appelé est seul pris en considération pour la répartition entre la nue-propriété et l'usufruit, de la valeur imposable de la pleine propriété. Seul, il offre à ce moment une existence et fait l'objet d'une mutation actuelle. L'usufruit secondaire ne peut entrer en ligne de compte, car si on opérait de son chef une déduction pour l'évaluation de la nue-propriété, l'impôt ne serait plus perçu

(1) Cass. 23 novembre 1869, D. 69, 1, 508, Inst. 2389 ; Cass., 4 janvier 1871, D. 71,1, 313 ; Inst., 2421, § 3; 2389, § 3.

sur la totalité de la transmission, et on ne pourrait, par ailleurs, réclamer le complément des droits à l'usufruitier secondaire puisque sa jouissance est éventuelle et ne s'ouvrira peut-être jamais.

2° Lors de l'entrée en possession de celui-ci par le prédécès du premier appelé, la taxe exigible sur la seconde mutation doit : 1° être liquidée sur le capital obtenu en appliquant à la valeur des biens, au moment de l'ouverture de l'usufruit, le mode de détermination de la valeur imposable de l'usufruit en vigueur au jour où la constitution s'est produite (1) ; 2° être perçue d'après les tarifs existants à la même époque (2).

D'où il suit que la date à laquelle s'est opéré le démembrement de la pleine propriété est absolument nécessaire à connaître pour règler la perception.

A-t-il eu lieu antérieurement à la loi du 25 février 1901 ? Les ouvertures successives de l'usufruit, même postérieures à cette loi, restent entièrement soumises à la loi de Frimaire. En conséquence, la valeur sur laquelle l'usufruitier secondaire devra acquitter l'impôt sera fixée

---

(1) Cass., 4 janvier 1875, précité; Seine, 18 juillet 1874, *Journ. enreg.*, art. 12565 et *Rép. pér.*, art. 3995.

(2) Inst. gén., n^s^ 1454 ; 1618, § 4; 2163, § 3; 2542, § 3; 2603, § 2; 3049, page 12.

uniformément au capital obtenu en multipliant par 10 ou par 12,50, selon qu'ils sont urbains ou ruraux, le revenu annuel des biens immeubles, et pour les meubles, à la moitié de leur estimation actuelle. D'autre part, le taux de la taxe variera selon le degré de parenté entre le nouvel usufruitier et le constituant, conformément aux quotités en vigueur au jour de la constitution. Quant au nu-propriétaire, il ne pourra pas, croyons-nous, obtenir la restitution d'une partie des droits qu'il a acquittés au moment du démembrement. Pour soutenir le contraire, il faudrait attribuer un effet rétroactif à la clause exceptionnelle de l'article 1,32° § 2 de la loi de 1901, que nous allons examiner.

Le démembrement est-il postérieur à l'abrogation de la loi de Frimaire? Ce sont les dispositions de la loi de 1901 qu'il faut appliquer. Le montant des droits à réclamer à l'usufruitier variera à raison non seulement de son degré de parenté avec le constituant, mais aussi à raison de son âge plus ou moins avancé au moment de l'ouverture de son usufruit.

Par suite de la réalisation de l'usufruit éventuel, il arrivera le plus souvent que le nu-propriétaire aura payé l'impôt sur une valeur supérieure à celle qui aurait dû être attribuée à son droit. Il suffira pour cela que l'usufruitier secondaire soit plus

jeune au moment de son entrée en jouissance que ne l'était le premier appelé au moment de la constitution. N'aura-t-il pas le droit de se faire restituer le trop perçu ? Recourons à un exemple pour faire ressortir la difficulté :

Primus a légué à Secundus la nue-propriété de sa succession s'élevant à 100.000 fr et à Tertius et Quartus l'usufruit pour en jouir successivement. Au moment du décès de Primus, Tertius, premier usufruitier, âgé de plus de 70 ans, ne paie l'impôt que sur 1/10 soit sur 10.000 fr. et Secundus, nu-propriétaire, sur 9/10 soit sur 90.000 fr. Tertius décède peu de temps après et, à la suite de ce décès, Quartus entre en possession de son usufruit. Comme il n'est âgé à ce moment que de 50 ans révolus, la valeur imposable de son usufruit est estimée aux 3/10 soit 30.000 fr. et celle de la nue-propriété se trouve réduite aux 7/10 soit 70.000 fr. Secundus, qui a payé les droits lors du démembrement sur 90.000 fr., n'aura-t-il pas la faculté de se faire rembourser la somme perçue en trop sur 20.000 fr. ?

L'application de l'article 60 de la loi de Frimaire, en vertu duquel les droits régulièrement perçus ne peuvent jamais être restitués quels que soient les événements postérieurs qui se produisent, conduirait strictement à la négative. Mais le législateur de 1901 déroge à ce principe par une clause exceptionnelle. Il est dit, dans l'article 13,2° § 2 « qu'en cas d'usufruits successifs, si l'usufruit

éventuel vient à s'ouvrir, le nu-propriétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé sur l'évaluation de la nue-propriété d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ».

Cette restitution est subordonnée à deux conditions :

1° Elle doit être demandée au plus tard dans le délai de deux ans à compter de l'ouverture de l'usufruit secondaire ;

2° La somme restituée ne peut, en toute hypothèse, être supérieure à celle que le nouvel usufruitier sera tenu de payer. Celle-ci sera moindre, en effet, si l'usufruitier était parent avec le constituant à un degré plus rapproché ; ou bien encore si, par suite de l'application des tarifs progressifs, le taux des droits de mutation par décès à exiger de l'usufruitier est moindre que celui qui a été réclamé au nu-propriétaire.

Les restrictions que la loi a imposées à la restitution étaient indispensables pour assurer la stabilité des recettes et éviter les troubles que des remboursements trop tardifs ou excessifs auraient pu occasionner dans le budget (1).

---

(1) Le projet de loi de 1880 n'admettait pas la possibilité de la restitution au profit du nu-propriétaire. Elle a été introduite dans la réforme par M. Cordelet, rapporteur, en 1896, de la Commission spéciale du Sénat (Rapport au Sénat du 9 juillet 1896, *Journal Officiel*, documents parl. Sénat, page 293.

Nous devons faire observer que la restitution au nu-propriétaire ne peut pas être ordonnée d'office par l'Administration, mais qu'elle doit être nécessairement demandée ; que, comme il s'agit de parties différentes, on ne saurait établir une compensation entre les droits dus par l'usufruitier secondaire et ceux qu'il y a lieu de restituer au nu-propriétaire ; enfin, que la prescription de l'action en restitution du nu-propriétaire, par l'expiration du délai de deux ans, ne fait pas obstacle à ce que la Régie conserve pendant dix ans, à compter de l'ouverture de l'usufruit secondaire, le droit de réclamer l'impôt sur cet usufruit.

Les règles que nous venons d'indiquer doivent être suivies pour la perception de l'impôt sur les usufruits conditionnels et éventuels. La réalisation de la condition produit un effet rétroactif au jour de la constitution. Aussi convient-il de décider que c'est la loi fiscale existant à cette date qu'il convient d'appliquer. D'autre part, bien que la loi de 1901 ne parle expressément que des usufruits successifs, nous croyons que le nu-propriétaire pourra, toutes les fois que la constitution sera postérieure au 25 février 1901, obtenir le remboursement des droits qu'il se trouve avoir payés en trop par suite de l'ouverture de l'usufruit conditionnel. Les motifs d'équité, qui ont porté le législateur à admettre la restitution dans le cas de successions d'usufruit, se retrouvent ici et on ne

comprendrait pas pourquoi il y aurait deux poids et deux mesures pour deux situations qui sont au fond identiques. Bien entendu, la restitution devra toujours être limitée à la somme qui est réclamée à l'usufruitier.

SECTION III^e^

Des réversions d'usufruit

Il y a réversion d'usufruit lorsque deux ou plusieurs personnes acquièrent ou se réservent conjointement un droit d'usufruit avec stipulation que la part des prémourants reviendra aux survivants.

Cette clause présente une grande similitude avec l'hypothèse des usufruits successifs, car une partie tout au moins de la jouissance est destinée à passer successivement d'un titulaire à un autre. Par suite, lors de la réalisation de la réversion par le prédécès d'un des co-usufruitiers, il y a lieu de réclamer un impôt de mutation distinct de celui qui a été perçu sur la transmission originaire.

Les droits exigibles varient selon que la clause de réversion a été insérée dans un acte d'acquisition ou d'aliénation en commun.

Dans le premier cas, cette clause revêt les caractères d'un contrat commutatif. Chacun des co-acquéreurs de l'usufruit est nanti de chances

égales et réciproques de bénéficier de l'accroissement, en cas de survie, sans qu'il y ait une idée de libéralité de la part des prémourants au profit des survivants (1). D'où il faut conclure que le droit fixe de donation éventuelle ne peut être réclamé au moment de l'enregistrement de l'acte d'acquisition (solution de l'administration du 11 mai 1885) ; que l'impôt proportionnel à réclamer sur la réversion est un droit de mutation à titre onéreux (2). Ce droit sera évidemment liquidé sur la valeur, fournie par la déclaration estimative des parties, de la part d'usufruit qui est transmise aux survivants. Sa quotité sera celle qui était en vigueur au jour de l'acquisition en commun (3).

Si, au contraire, l'usufruit a été réservé dans un acte d'aliénation conjointe avec stipulation que chacun des covendeurs ou codonateurs bénéficiera de la part des prémourants, cette clause constitue une libéralité. En conséquence, le droit de 7.50 (donation éventuelle) doit être perçu lors de l'enregistrement de l'acte d'aliénation et, quand la réversion a lieu, l'impôt proportionnel à exiger est un droit de mutation par décès et non un droit

---

(1) Cass. 15 déc. 1852, Dal. 52,1,336. — Cass. 26 avril 1854, Dal. 54,1,264 ; Sir. 54,1,463.

(2) Voir arrêts précités de la Cour de cass. 15 déc. 1852 et 15 avril 1854 et Cass. requêtes 28 juillet 1880, Dal. 81,1,170.

(3) Solution des 5 août 1884 et 11 juillet 1893.

de mutation à titre onéreux. Au surplus, la liquidation de ce droit doit être faite d'après l'âge de l'usufruitier, conformément au barême établi pour les transmissions à titre gratuit et sa quotité varie selon le degré de parenté qui existe entre les usufruitiers survivants et le prémourant.

Si, par suite de la réversion de l'usufruit, le nu-propriétaire se trouve avoir payé des droits trop élevés, nous croyons qu'il pourra se faire rembourser le trop perçu dans les conditions fixées par l'article 13, 2° § 2 (1).

SECTION IV^e^

Des legs d'usufruit conjoint avec clause d'accroissement

Nous nous plaçons ici dans l'hypothèse d'un legs d'usufruit fait conjointement à plusieurs personnes avec précision que la part des prémourants accroîtra aux survivants.

L'accroissement, que nous supposons se réaliser après que les légataires ont déjà accepté et bénéficié du legs (2), présente extérieurement

---

(1) Voir Supra, p. 79.

(2) En droit strict, l'accroissement n'est plus possible, dès lors que chacun des légataires a accepté et est entré en jouissance de son legs. (Laurent, XIV n° 316 ; Aubry et Rau, VII § 726 ; Demolombe, XXII, p. 388 et 389 ; Demante et Colmet de Santerre, IV, n° 199 *bis* VIII ; Baudry-Lacantinerie, *Précis de droit civil* II, n° 668. Contra : Marcadé, art. 1044

tous les caractères d'une réversion d'usufruit, car, à la mort d'un des légataires, la part de celui-ci passera sur la tête des autres. D'où certains auteurs concluent qu'il y a lieu de percevoir un nouveau droit de mutation sur cette part (1).

Mais tel n'est pas l'avis de l'Administration : « Dans le cas d'un legs fait conjointement, lit-on dans une solution du 9 novembre 1830, les colégataires sont réciproquement saisis d'un droit actuel et irrévocable ; l'accroissement qui a lieu plus tard, par suite du décès de l'un des léga-

---

n° 5 ; Troplong, IV, n° 2184). Mais l'Administration distingue entre les legs de propriété et ceux d'usufruit. Pour les premiers, elle adopte les principes du droit civil; mais quant aux seconds, elle admet que l'accroissement peut se produire même après l'acceptation et la prise de possession de tous les légataires. Sa distinction est basée sur cette idée que l'usufruit, étant un droit essentiellement temporaire, n'entre dans le patrimoine de chacun des légataires que temporairement, en sorte qu'au décès de l'un d'eux l'obstacle, qui gênait les autres dans l'exercice de la jouissance totale, disparaît, et qu'ils entrent en possession de l'usufruit total auquel ils ont une vocation directe en vertu du testament. Au contraire, dans le cas de legs conjoint de propriété, le patrimoine de chaque légataire s'est enrichi par l'acceptation d'un droit perpétuel acquis définitivement soit au légataire, soit à ses héritiers. Les autres colégataires ne peuvent en bénéficier qu'en vertu d'une nouvelle transmission. (Maguéro, T. A., V° accroissement, n° 15).

(1) Maguèro, eod. V°, n° 17 ; Albert Wahl, *Traité de droit fiscal*, tome 1er, page 375.

taires, au profit des autres, s'effectue par la seule force de la loi, en vertu de l'article 1044 du Code civil, sans qu'il en résulte une nouvelle mutation au profit des survivants »; et dans une autre solution du 17 septembre 1880 « les survivants auxquels leur titre confère une vocation à la totalité du legs, sont réputés tenir leur droit du testateur directement *et ab initio* » (1). Cette doctrine n'a pas cessé d'être suivie depuis. Elle produit des conséquences remarquables au point de vue de l'application de la loi du 25 février 1901.

Et d'abord, au moment du démembrement, il est tenu compte de tous les colégataires usufruitiers conjoints pour la liquidation de l'impôt. La valeur totale de l'objet est divisée fictivement en autant de parts qu'il y a de légataires et on évalue, séparément sur chaque part, la valeur respective de la nue-propriété et de l'usufruit d'après l'âge de chacun des légataires. Chacun d'eux paie la taxe proportionnellement à la valeur donnée à son droit. Nous renvoyons à l'exposé des règles générales, où nous avons démontré par un exemple la manière de procéder.

En second lieu, lors de la réalisation de l'accroissement par le prédécès d'un des colégataires, on

---

(1) Inst. gén. n° 1354 § 6, page 122 *in fine*. Voir aussi Solution du 10 août 1880. Garnier ; *Rép. pér.* article 5.663 et Dalloz 81-3-56.

n'est pas en droit d'exiger un second impôt de transmission sur la part qui accroît aux survivants.

Cependant il peut se faire, et cela arrivera même fréquemment, que le chiffre de l'impôt, payé au jour du démembrement, soit inférieur à celui qui est réellement dû. Cette différence peut provenir de ce que l'âge des colégataires survivants était moins avancé que le prédécédé au moment de la mort du testateur ; ou bien de ce que leur parenté avec ce dernier est plus éloignée. Il est évident que le Trésor ne peut en souffrir et qu'il est en droit de réclamer un complément de taxe. Ce complément devra être payé, sous peine d'amende, dans les six mois de la réalisation de l'accroissement. Le barême établi par la loi nouvelle sera utilisé pour sa détermination, tout au moins lorsque le testateur sera décédé à une date ultérieure à la mise en application de la loi de 1901.

Comme conséquence, la Régie admet que le nu-propriétaire aura la faculté de se faire restituer les droits qu'il aura acquittés en trop au moment du démembrement. Il est évident que cela ne se produira que lorsque le complément de taxe demandé aux bénéficiaires de l'accroissement proviendra de ce qu'ils étaient moins âgés que le légataire prédécédé (1).

---

(1) Inst. gén. du 26 février 1901, n° 3049, pages 12 et 13. Garnier, *Rép. pér.* art. 10,002 n° 37, p. 277 ; Revue de l'enreg. art. 2622 § 34 ; Besson, *Op. cit.* n° 392.

Au surplus, la restitution est subordonnée aux restrictions de l'article 13, 2° §, 2, précédemment indiqués (1).

SECTION V^e^

Des usufruits temporaires

L'usufruit est temporaire quand il est constitué pour un nombre d'années déterminé. Rentrent dans cette catégorie : l'usufruit établi jusqu'à ce qu'un tiers ait atteint un âge déterminé, puisque il doit subsister jusqu'à cette époque alors même que le tiers décéderait avant ; celui qui est constitué au profit d'une personne morale, car, aux termes de l'article 619 du Code civil, sa durée ne peut excéder trente ans.

La valeur imposable de l'usufruit temporaire est déterminée, lorsqu'il est consenti ou transmis à titre onéreux, conformément aux règles générales exposées dans notre deuxième chapitre : c'est le prix qui sert, en toute hypothèse, d'assiette à l'impôt.

Mais pour les cas de constitution ou de transmission à titre gratuit ou par voie d'échange, le législateur de 1901 a dû adopter un mode d'évaluation spécial. L'article 13, 2° § 3 décide qu'il doit être estimé « aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix

(1) Voir Supra, p. 79.

ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier ».

Cette disposition met fin à une controverse qui s'était élevée sous le régime de la loi de Frimaire (1). Elle est susceptible d'être critiquée.

L'usufruit même temporaire est, nous l'avons déjà dit, un droit essentiellement viager, en ce sens qu'il ne peut durer plus que la vie de son titulaire et qu'il s'éteint au décès de ce dernier bien que le temps pour lequel il a été consenti ne soit pas encore expiré. D'où il était logique de conclure que son évaluation à raison de deux dixièmes de la valeur entière de l'objet ne devrait être prise que comme un maximum et que l'on devrait s'arrêter à celle basée sur l'âge de l'usufruitier toutes les fois que celle-ci serait inférieure à la première.

D'autre part, l'estimation exclusive aux deux dixièmes par période de dix ans conduit à des

---

(1) La loi de Frimaire n'indiquait pas de mode d'évaluation pour l'usufruit temporaire. Cependant, quand il était constitué pour plus de dix ans, on était d'accord pour l'évaluer uniformément et à forfait au revenu annuel capitalisé par dix. Mais on ne s'entendait plus lorsque sa durée était inférieure à dix ans. MM. Championnière et Rigault voulaient que l'on recourut à la déclaration estimative des parties (Traité des droits d'enregistrement vol. IV n° 3492). Cette opinion était combattue par le Dictionnaire de l'enregistrement qui prétendait que l'on ne devait recourir à la déclaration qu'à défaut de toute autre base d'évaluation ; que, dans l'espèce, on avait un autre moyen plein de certitude, c'était de multiplier le revenu annuel par le nombre d'années pendant lequel doit durer l'usufruit. (V° *Usufruit*, n° 323).

résultats inacceptables. Que l'on suppose un usufruit temporaire consenti pour une longue durée, pour plus de cinquante ans, par exemple. Sa valeur doit être fixée à six fois deux dixièmes de l'objet entier, c'est-à-dire à un chiffre supérieur à celui qui serait attribué à la pleine propriété. La nue-propriété est, par contre, réduite à néant. Cependant elle a incontestablement une valeur quelque longue que soit la privation de la jouissance.

La note additionnelle du projet de loi de 1880 prétend, « que ces constitutions, supposant un usufruit à terme de près d'un demi-siècle, sont purement théoriques et que, d'ailleurs, s'il s'en produisait, leur effet sur la nue-propriété serait tel que pendant la première période de dix ans la valeur de cette nue-propriété serait réellement illusoire » (1). Ces considérations ne sont pas fondées. Il est à craindre que les constitutions d'usufruits de longue durée ne deviennent fréquentes dans la pratique à raison des facilités qu'elles donnent aux contribuables de frauder le fisc, en diminuant l'assiette de l'impôt. D'autre part, il est illogique de considérer comme complètement illusoire la valeur d'une nue-propriété grevée d'un usufruit temporaire de plus de quarante ans, alors que, par ailleurs, celle qui est

(1) *Journal Officiel* du 27 avril 1880, page 4547.

grevée d'un usufruit viager, au profit d'une personne âgée de moins de vingt ans, est estimée aux 3/10 de l'objet entier.

L'Administration s'est aperçue de l'inexactitude des dispositions de la loi et s'est efforcée de corriger les anomalies qui résulteraient de leur interprétation littérale. Dans son Instruction générale du 20 décembre 1901, elle s'exprime ainsi :

« En aucun cas, la valeur de l'usufruit constitué pour une durée fixe ne peut excéder celle que la loi assigne à l'usufruit pur et simple. L'usufruit est un droit essentiellement viager ; il ne peut, même par la volonté du constituant, se prolonger au delà de la vie de l'usufruitier (Aubry et Rau, 5e édit., II, § 328 p. 668 ; Dalloz suppl. *Vo Usufruit* no 41 ; Demolombe, Cours de droit civil, X, nos 245 et 668). Il s'ensuit que l'usufruit concédé pour un temps déterminé s'éteint, de plein droit, au décès de l'usufruitier, alors même que ce décès surviendrait avant l'expiration du terme fixé par le contrat. Ce terme forme un maximum que l'usufruit ne peut jamais dépasser, mais qu'il n'atteindra pas nécessairement (Demolombe, *Op. cit.* no 680 ; Aubry et Rau, *Op cit.* p. 720 et 721 ; Baudry-Lacantinerie et Chauveau, des Biens no 733). En un mot, la plus longue durée que l'on puisse assigner à un usufruit temporaire est celle de l'usufruit viager.

« L'article 13, no 2 de la loi du 25 février 1901

ne contient aucune dérogation à ces principes fondamentaux du droit civil. Pour rechercher le sens véritable de la disposition relative aux usufruits temporaires, il est indispensable de ne pas la considérer isolément et de la rapprocher des règles tracées dans la première partie de l'article. Ces prescriptions diverses s'éclairent, en effet, et se complètent mutuellement.

« Dans les deux premiers paragraphes de l'article 13 n° 2, le législateur a posé une règle générale : il a fixé la valeur de l'usufruit pur et simple qui n'a d'autre limite que le décès de l'usufruitier. Puis, dans un paragraphe complémentaire, il a établi un forfait spécial aux usufruits constitués pour une durée fixe. Or, il est impossible d'admettre qu'après avoir déterminé tout d'abord la valeur de l'usufruit le plus long qu'il put concevoir, le législateur ait immédiatement adopté une estimation supérieure pour l'usufruit temporaire dont la durée est, au maximum, égale à celle de l'usufruit viager. Pour concilier les différentes dispositions de l'article précité, il faut donc considérer la dernière comme visant exclusivement l'usufruit dont la durée, d'après le contrat, est inférieure à celle que la loi assigne elle-même, d'après les tables de mortalité, à la vie du titulaire.

« En résumé, la valeur attribuée à l'usufruit temporaire constitue uniquement une valeur maxima et elle ne doit servir de base à la liquida-

tion de l'impôt que si elle est inférieure à celle de l'usufruit viager » (1).

L'interprétation de la Régie est ingénieuse. Son système est à la fois rationnel et conforme à la nature juridique de l'usufruit. Il doit servir de règle de perception aux agents du Trésor. Malheureusement il n'est pas conforme aux volontés du législateur, car il ne concorde pas avec le texte même de la loi et, d'autre part, il est absolument contraire aux intentions de ses premiers rédacteurs, ainsi que cela ressort manifestement de la note additionnelle du projet de 1880, déjà citée.

Une réforme législative s'impose et il n'appartient pas à la jurisprudence d'ajouter à la loi sous prétexte de l'interpréter (2).

SECTION VI[e]

Des usufruits à terme incertain autres que la vie de leur titulaire et des usufruits à durée indéterminée.

Le législateur de 1901 n'a édicté aucune disposition spéciale au sujet de ces usufruits. Il a

---

(1) Inst. gén. 3067 § 3.

(2) En effet, pour arriver à son système, l'Administration est obligée d'ajouter aux expressions de l'article 13, 2° § 3 « sans égard à l'âge de l'usufruitier » le membre de phrase suivant : « si cet âge est tel qu'il comporte une évaluation supérieure à celle de 2/10 par période décennale de la durée fixée. » Maguéro, Supplément, *V° Usufruit* n° 7.

voulu par cela même laisser à la jurisprudence le soin de les ranger, selon les circonstances, dans la catégorie soit des usufruits viagers, soit des usufruits à durée fixe (1).

Il y aura lieu, le plus souvent, de les faire rentrer parmi les premiers, puisque, si l'évènement incertain ne se produit pas, l'usufruitier bénéficiera de la jouissance jusqu'à son décès.

Dans les hypothèses, tout à fait exceptionnelles, où ils ne pourront être assimilés ni aux usufruits viagers, ni aux temporaires, il conviendra de recourir à la déclaration estimative des parties.

Conformément aux principes généraux de la loi de 1901, cette déclaration devra porter sur la valeur actuelle de l'usufruit ou de la nue-propriété au moment de la transmission. Par suite, en cas de mutation simultanée de l'un et de l'autre de ces deux droits, le total de leur évaluation respective devra être égal à la valeur de la propriété entière.

Toutefois l'Administration ne pourra refuser l'enregistrement, motif pris de ce que les évaluations faites distinctement par le nu-propriétaire et l'usufruitier n'atteignent pas ce résultat. Elle devra accepter provisoirement celles-ci, sauf à réclamer postérieurement la rectification de la

---

(1) Note additionnelle du projet 1880.

perception devant les tribunaux, en demandant la jonction des instances (1).

Terminons en disant que dans tous les cas l'évaluation ne saurait être supérieure à la valeur qu'aurait un usufruit viager constitué sur la tête du bénéficiaire, puisque, en tout état de cause, la jouissance doit cesser au plus tard à la vie de ce dernier.

---

(1) Garnier, *Rép. pér.* art. 9995 n° 29 ; Maguéro, Supplément n° 8 ; *Revue de l'enregistrement*, art. 2622, n° 33.

CHAPITRE IV^e

Mesures de manutention et de contrôle
Pénalités — Prescriptions

SECTION 1^re

Mesures de manutention et de contrôle

La détermination de la valeur imposable de la nue-propriété et de l'usufruit étant basée sur l'âge de l'usufruitier, il est absolument indispensable de connaître la date exacte de la naissance de ce dernier, du moins lorsque la transmission ne s'opère pas moyennant un prix. On ne pouvait donner à l'Administration d'autre moyen d'en être informée, qu'en obligeant les parties à la déclarer. Aussi l'article 14 de la loi de 1901 décide-t-il que : « Les actes et déclarations régis par les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 13 (c'est-à-dire les donations, échanges, déclarations de succession, transmissions à titre onéreux ou gratuit de créances à terme, rentes ou pensions) feront connaître la

date et le lieu de la naissance de l'usufruitier et, si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette date avant l'enregistrement. »

Les obligations des parties varient donc selon que l'usufruitier est né en France ou en Algérie ou dans un autre pays. Dans ce second cas, il ne leur suffit pas de déclarer la date et le lieu de naissance, il faut, au surplus, qu'elles justifient de l'exactitude de leur affirmation. Cette différence est rationnelle, car, dans cette seconde hypothèse, il est impossible à la Régie d'exercer ultérieurement un contrôle.

Quelles seront les pièces justificatives? La loi ne les énumère pas ; elle laisse, à cet égard, plein pouvoir d'appréciation aux agents du Trésor. Cependant, comme dans tous les pays civilisés il est tenu des registres de naissance, le mode de justification le plus fréquent consistera dans la production d'un extrait de ces registres, dressé conformément aux lois du pays d'origine et dûment légalisé, ou d'une expédition du jugement tenant lieu d'acte de naissance (1). « En pareille matière, dit le Répertoire périodique de M. Garnier, la force probante du document présenté doit être déterminée d'après la règle *locus régit actum*. Ainsi, il est généralement

(1) Cour de Paris, 2 août 1876, S. 79, 2, 250.

admis qu'un certificat de notoriété ne peut suppléer à l'acte de naissance si, dans le pays où elle s'est produite, il est tenu des registres destinés à constater l'état civil des personnes » (1). Cependant la production *d'un titre écrit* est indispensable et les parties ne pourraient justifier de la naissance en faisant comparaître des témoins devant le Receveur, alors même que la preuve testimoniale serait admise dans le pays d'origine de l'usufruitier.

Remarquons que la nécessité de produire des pièces justificatives s'étend même au cas où l'usufruitier serait né dans une colonie française ou dans un pays soumis à notre protectorat. Le texte de la loi, qui limite la dispense de preuves aux cas de naissance en France ou en Algérie, est trop formel pour qu'on puisse y déroger.

Lorsque les indications légales ne sont pas fournies, l'agent du Trésor ne peut se refuser à procéder à la formalité de l'enregistrement. Il doit seulement « percevoir les droits les plus élevés qui pourraient être dûs ».

Pour déterminer ce maximum de droits, il faut distinguer selon que la nue-propriété et l'usufruit sont transmis isolément ou simultanément dans un seul et même acte. Dans le premier cas, le

---

(1) Garnier, *Rép. pér.* art. 10, 002 n° 51 ; Cass. 27 déc. 1837, S. 38, 1, 545 ; Dal. 38, 1, 57 ; Cass. 9 juillet 1873, S. 73, 1, 404.

vœu de la loi est facile à remplir : s'il s'agit d'une mutation de l'usufruit seul, on l'évaluera aux 7/10 de la pleine propriété, comme si l'usufruitier était âgé de moins de vingt ans ; s'il s'agit d'une nue-propriété, on l'estimera aux 9/10 comme si le bénéficiaire de l'usufruit avait plus de soixante-dix ans. Dans le second, il y a plus de difficulté. Il est évident, en effet, que pour l'enregistrement d'un même acte on ne peut considérer tour à tour le même usufruitier comme ayant moins de vingt ans pour l'évaluation de l'usufruit et plus de soixante-dix ans pour celle de la nue-propriété. Ce procédé serait non seulement irrationnel, mais conduirait aussi à faire payer des droits qui incontestablement ne sont pas dûs. Pour régler la perception, il faut rechercher tout d'abord quel est celui du nu-propriétaire ou de l'usufruitier qui doit l'impôt au taux le plus élevé. Si c'est le nu-propriétaire, on liquidera les droits comme si l'usufruitier avait plus de soixante-dix ans ; dans le cas contraire, comme s'il était âgé de moins de vingt ans (1).

La sanction apportée par la loi au défaut de justifications est très rigoureuse. Dans bien des cas, les parties peuvent s'être trouvées dans l'impossibilité de se les procurer en temps utile. C'est pourquoi le législateur leur permet de se faire

---

(1) Maguéro, Supplément, n° 61.

restituer les droits perçus en trop (1). Deux conditions sont nécessaires pour obtenir cette restitution. Il faut :

1° Que la demande en soit faite dans le délai de deux ans, à compter de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

2° Apporter la preuve de la date exacte de la naissance. Cette preuve sera faite si l'usufruitier est né hors de France ou d'Algérie par la représentation de l'acte de naissance ou d'un équivalent ; en cas contraire, par la production de toute pièce justificative (2).

En vue d'éviter la fraude, qui nécessairement n'aurait pas manqué de se produire, la Régie a pris diverses mesures pour vérifier les déclarations des contribuables. Dans son Instruction générale n° 3058, elle prescrit à ses agents de relever, sur un état spécial par chaque arrondissement, au fur et à mesure de l'enregistrement des actes et déclarations prévus par les paragraphes 2 et 3 de l'article 13, les noms, prénoms, date et lieu de naissance de chacun des usufruitiers. Ces relevés, arrêtés par semestre les 30 juin et 31 décembre de chaque année, sont transmis aux Directeurs

---

(1) Le projet de loi de 1880 n'admettait pas la possibilité de cette restitution.

(2) Maguéro, Supplément, V° *Usufruit* n° 62 ; Inst. gén. n° 3067 § 5 ; Garnier, *Rép. pér.* art. 10002, n° 53.

qui les font rapprocher par les agents de contrôle des doubles des registres de l'état-civil déposés aux greffes des tribunaux de première instance. Après vérification, ils sont renvoyés aux receveurs, qui poursuivent, s'il y a lieu, le recouvrement des suppléments de droits et pénalités exigibles.

SECTION II[e]

Des pénalités en cas de déclaration inexacte de la naissance

La déclaration des parties peut être erronée au point de vue soit de la date, soit du lieu de la naissance. Les pénalités sont différentes dans l'une et l'autre hypothèse.

Dans le premier cas, l'usufruitier est passible d'un droit en sus égal au supplément de droit simple que rend exigible la rectification de la date. Par conséquent, si aucun supplément n'est dû, il n'y a pas d'amende (art. 14 § 2).

Dans le second, l'Administration doit réclamer le droit le plus élevé qui peut être dû (art. 14 § 2 *in fine*), car elle se trouve dans l'impossibilité de contrôler les affirmations des déclarants. Toutefois, ceux-ci pourront ultérieurement en obtenir la restitution, dans le délai maximum de deux ans, si la date par eux donnée est reconnue exacte.

On peut se demander si, lorsque la rectification de la date fait ressortir un excès de perception, les intéressés peuvent en réclamer le remboursement. La loi est muette sur ce point. On doit en

conclure que, conformément à l'article 60 de la loi de Frimaire, ils n'ont aucune action contre la Régie. Cependant nous croyons que celle-ci appréciera selon les circonstances, comme elle le fait déjà d'une manière constante en matière d'erreurs de fait, si la restitution peut être accordée à titre purement gracieux (1).

SECTION III[e]

Des prescriptions.

Nous avons déjà vu que le législateur de 1901 fixe à deux ans le délai pendant lequel le nu-propriétaire ou l'usufruitier peuvent se faire restituer une partie de l'impôt lorsque dans les cas d'usufruits successifs, d'accroissements, de justification de la date exacte de la naissance, la perception primitive a été reconnue excessive.

Mais il n'établit aucune prescription pour la réclamation du supplément de droit devenu exigible à raison de l'inexactitude de la date ou du lieu de naissance. Cet oubli est fort regrettable, car il conduit à une solution rigoureuse pour les contribuables.

On ne peut, en effet, appliquer en l'espèce

---

(1) En ce sens : Garnier, *Rép. pér.* art. 10002 n° 54 et Maguéro, Supplément, n° 63.

aucune des courtes prescriptions édictées par l'article 61 de la loi de Frimaire : celle de deux ans, parce qu'il ne s'agit pas d'un supplément de droit résultant d'une erreur de perception de la part des préposés du Trésor ; celle de cinq ans, parce qu'on ne se trouve pas en présence d'une omission des biens compris dans la mutation ou d'une insuffisance d'évaluation de leur revenu ou de leur valeur.

En l'absence d'un texte spécial, il faut recourir à la prescription de droit commun qui s'accomplit par trente ans. Ce délai est beaucoup trop long, car il laisse trop longtemps les parties dans l'incertitude d'une réclamation. Sur ce point, la loi de 1901 appelle encore une réforme incessante (1).

Quant au droit en sus encouru, il est prescriptible, conformément à la règle générale de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824, par l'expiration du délai de deux ans.

Nous avons terminé l'étude de la réforme opérée par la loi du 25 février 1901 en ce qui concerne la perception de l'impôt sur les mutations de nue-propriété et d'usufruit. Mais avant de clore notre travail, nous estimons qu'il n'est pas sans intérêt de jeter un coup d'œil comparatif sur

---

(1) Garnier, *Rép. pér.* art. 10002, n° 55.

les règles adoptées, en notre matière, par quelques législations étrangères. Nous consacrerons notre cinquième et dernier chapitre à ce rapide aperçu.

CHAPITRE V[e]

Aperçu sur quelques législations étrangères

SECTION I[re]

Législation Belge

La législation belge a adopté à peu près les mêmes principes fiscaux que ceux qui sont contenus dans notre loi fondamentale du 22 frimaire an VII. Toutefois, en ce qui concerne les transmissions de nue-propriété, elle renferme des particularités qu'il est intéressant d'examiner.

Dès le début du siècle, on fut frappé en Belgique de l'injustice qu'il y avait à imposer la nue-propriété aussi lourdement que la pleine propriété. On s'efforça d'y remédier du moins dans le cas où la transmission s'opère à titre héréditaire. L'article 20 de la loi du 27 décembre 1817 dispose que « en cas d'usufruit, s'il s'agit d'une succession « d'un habitant du royaume, il sera sursis, jus- « qu'à l'époque de la réunion de l'usufruit à la « nue-propriété, au paiement du droit de succes-

« sion sur ce qui est recueilli ou acquis en nue-
« propriété, ainsi que pour les mutations de
« celle-ci ayant lieu par décès avant la réunion,
« sauf à fournir caution suffisante pour le droit
« dû. — Il n'est point accordé de sursis pour le
« paiement du droit de mutation entre vifs, celui
« dû pour la propriété et celui pour l'usufruit
« seront acquittés simultanément dans le délai de
« l'article 23, mais il ne sera dû aucun droit pour
« la réunion de l'usufruit à la nue-propriété par
« décès » (1).

La faveur accordée au nu-propriétaire consiste donc, non en une exemption d'une partie des droits, mais dans un sursis accordé pour le paiement. Il convient de remarquer que ce sursis ne s'étend pas à tous les transferts de la nue-propriété ; il est tout spécial aux transmissions par voie héréditaire, et, parmi ces dernières, à celles seulement qui dépendent de la succession d'un habitant du royaume. Par suite, les mutations entre vifs soit à titre gratuit, soit à titre onéreux, sont régies par des dispositions aussi rigoureuses que l'étaient celles de notre loi de Frimaire : elles sont imposées dans la même mesure que la pleine propriété sans déduction de la valeur de l'usufruit. L'Administration belge paraît même ne pas avoir adopté la jurisprudence qui s'était établie chez nous et d'après laquelle les mutations secondaires

(1) Garnier, *Rép. pér.* article 5555.

de la nue-propriété, pendant la durée du démembrement, n'étaient frappées de l'impôt que sur la moitié de la valeur de la propriété entière. D'autre part, la perception est tout aussi rigoureuse pour les successions laissées en Belgique par les non habitants du royaume.

Le sursis au paiement des droits s'applique non seulement à la mutation primitive de la nue-propriété, mais aussi aux transmissions successives qui se produisent pendant le démembrement par le décès d'un habitant du royaume. La loi décide, en outre, que le total des impôts, dont le versement est ainsi successivement ajourné jusqu'à la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, ne peut pas dépasser le total de 15 pour cent. Il en résulte que lorsque ce chiffre maximum est atteint, les transmissions par décès ultérieures de la même nue-propriété se trouvent complètement exonérées d'impôt.

Dans tous les cas, le sursis n'est accordé aux contribuables qu'à condition de donner au Trésor des garanties de paiement à l'arrivée du terme. Ils doivent donc fournir une caution soit personnelle, soit réelle, telle qu'une inscription hypothécaire ou un dépôt de titres de rentes sur l'Etat. Ce cautionnement est rédigé sur projet approuvé par le Directeur de l'enregistrement et, en cas de contestations sur la suffisance de la garantie offerte, la difficulté est soumise à l'appréciation des tribunaux.

Lors de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété, que cette réunion soit l'effet d'une extinction naturelle des droits de l'usufruitier ou d'une consolidation, le paiement des droits ajournés devient obligatoire. Le nu-propriétaire est tenu, sous peine d'amende, de déclarer son entrée en jouissance aux bureaux de l'enregistrement où les déclarations de succession ont été déposées et d'y acquitter les droits jusqu'à concurrence du maximum de 15 o/o.

Le système de faveur adopté par la législation belge paraît équitable au premier abord, car, si on s'en tient à l'apparence des faits, il semble raisonnable de ne réclamer l'impôt au nu-propriétaire que tout autant que son droit est devenu frugifère par la réunion de la jouissance. Cependant une analyse plus approfondie démontre combien il est inexact de n'attribuer aucune valeur actuelle au droit de nue-propriété.

D'ailleurs, la loi belge est défectueuse en ce qu'elle n'accorde l'exemption momentanée des droits que pour une certaine catégorie de successions, à l'exclusion des mutations entre vifs. Or, on ne voit pas quel est le motif juridique qui permet de traiter les acquéreurs à titre onéreux ou à titre gratuit plus sévèrement que les légataires ou les héritiers.

Au surplus, l'ajournement du paiement de l'impôt donne lieu à des difficultés de perception,

Il entraîne pour les agents du Trésor : un surcroît de travail pour l'appréciation de la solvabilité des cautions ; une surveillance constante et de longue durée ; une énorme responsabilité. Il est possible de l'appliquer dans un petit Etat comme la Belgique, dont le budget ne comporte que de faibles recettes et où les difficultés peu nombreuses peuvent être aisément résolues par l'Administration centrale. Il serait impraticable chez nous à raison soit de la multitude des transmissions de l'espèce, soit de l'organisation nécessairement décentralisée de l'Administration.

Au cours de la discussion de la loi du 25 février 1901, dans la séance de la Chambre du 16 novembre 1900, M. Gervaize, député, proposa un amendement en vertu duquel « le paiement des droits dûs par le nu-propriétaire ne serait exigé que lorsque l'usufruit prendra fin ». Sur les explications de M. le Ministre des finances, qui fit ressortir que cet amendement comporterait pour les nu-propriétaires une faveur injustifiable et aboutirait à une impossibilité pratique, la proposition de M. Gervaize n'obtint pas la prise en considération.

Le 28 janvier 1901, lors de la discussion devant le Sénat, M. Saint-Romme déposa un amendement analogue dont nous croyons intéressant de donner le texte à raison du droit d'option spécial qui était accordé au nu-propriétaire : « Dans les

successions grevées d'un usufruit, les droits dûs par l'usufruitier seront seuls exigibles dès l'ouverture de la succession. Quant aux droits frappant la nue-propriété, l'héritier aura le droit d'opter entre les deux solutions suivantes : 1° Soit de payer immédiatement le montant des droits de succession frappant la nue-propriété selon le nouveau tarif fixé par la présente loi ; 2° soit de ne payer les droits de succession qu'à l'extinction de l'usufruit, mais alors il paiera le droit entier sans aucune réduction du droit d'usufruit, comme s'il s'agissait d'une succession nouvellement ouverte. Dans ce second cas, au moment de la déclaration de succession, le nu-propriétaire devra souscrire une soumission contenant son option et acceptant le paiement des droits dûs au moment de la fin de l'usufruit. En vertu de cette soumission, il sera pris hypothèque sur les immeubles et, d'autre part, le capital des valeurs mobilières sera frappé d'opposition au profit du Trésor jusqu'à concurrence du montant des droits reconnus par la soumission. Dans les successions où l'usufruitier sera dispensé de faire inventaire et de fournir caution, le droit entier ne sera dû que sur les valeurs constituant l'actif de la succession à l'extinction de l'usufruit ».

Comme on le voit, dans l'amendement de M. Saint-Romme, la faveur accordée à l'héritier nu-propriétaire de ne payer les droits qu'à l'extinction de l'usufruit résultait d'une espèce de

contrat à titre onéreux passé avec l'Administration et aux termes duquel il s'engageait, en retour du délai accordé, à payer plus tard l'impôt sur la valeur de la propriété entière. La proposition était séduisante. Un long débat s'éleva entre son promoteur et M. Fernand Faure, commissaire du Gouvernement. Ce dernier expliqua, avec juste raison, qu'il serait dangereux de permettre aux contribuables de faire varier à leur gré le chiffre et la date de paiement de l'impôt; que l'établissement des cautions provoquerait des immixtions et des complications gênantes soit pour les particuliers, soit pour l'Administration; qu'enfin le gage concédé serait souvent illusoire lorsqu'il consisterait en des valeurs mobilières (1). L'amendement fut finalement repoussé.

SECTION II^e^

Législation Italienne

Le système adopté par l'Italie est basé sur cette idée que le nu-propriétaire acquiert les deux éléments de la propriété en deux temps : la nue-propriété, au moment du démembrement; et l'usufruit, lors de la cessation des droits de l'usufruitier. En conséquence, la loi du 13 septembre 1874 décide qu'il y a lieu de lui réclamer l'impôt

(1) Garnier, *Rép. pér.*, art. 9994, page 200 et s.

qui serait dû sur la valeur de la propriété entière ; mais elle en divise le montant en deux parties proportionnelles qui deviennent exigibles à l'époque de la mutation de chacun de ces éléments. « Dans les transmissions de la nue-propriété soit par acte entre vifs, soit pour cause de mort, lit-on dans l'article 17 de cette loi, la valeur de cette nue-propriété est assujettie au droit, à l'époque de la mutation, sur une valeur égale à la différence entre la valeur de la pleine propriété et celle de l'usufruit. — A l'extinction de l'usufruit, le droit sera dû sur la valeur pour laquelle l'usufruit a été déduit lors de la perception du droit sur la nue-propriété. — Cette dernière disposition est également applicable aux réunions de l'usufruit à la nue-propriété, transmise à titre onéreux, à la différence que la taxe à exiger, à la réunion de l'usufruit, doit frapper la différence entre le prix correspondant assujetti au droit lors de l'aliénation et la valeur de la pleine propriété » (1).

Pour l'évaluation de l'usufruit, le législateur italien tient compte à la fois et du terme assigné à sa durée et de l'âge de l'usufruitier : « Si l'usufruit est à temps indéterminé ou doit durer plus de dix ans, il représente la valeur entière de la chose lorsque l'usufruitier n'a pas cinquante ans révolus, et le quart de cette valeur si l'usufruitier

(1) Garnier, *Rép. pér.* art. 9994, page 200 et suiv.

a dépassé cet âge. Si l'usufruit doit durer moins de dix ans, il est évalué à autant de vingtièmes de la valeur de la propriété qu'il existe d'années de jouissance, sous la réserve que, quand l'usufruitier est âgé de plus de 50 ans, l'usufruit ne peut être, en aucun cas, évalué à plus de cinq vingtièmes » (Loi du 13 septembre 1874, art. 16).

Le système italien est critiquable à plusieurs points de vue. Tout d'abord, il n'est pas équitable d'exiger du nu-propriétaire les mêmes droits que du plein propriétaire et l'échelonnement des délais de paiement ne répare pas cette injustice. La nue-propriété, nous l'avons précédemment démontré, se confond avec l'expectative de l'usufruit. Quand on l'a taxée sur sa valeur propre au jour du démembrement, on a tout taxé et on ne peut, sans faire double emploi, réclamer un nouvel impôt sur la réunion normale de l'usufruit.

En second lieu, le barême suivi pour l'évaluation de l'usufruit ne serre pas d'assez près la réalité des faits. La loi italienne n'admet qu'une distinction pour l'estimation de l'usufruit viager : celle de savoir si l'usufruitier a ou n'a pas plus de cinquante ans. Cette graduation est insuffisante ; car on arrive à ce résultat étrange que l'usufruitier, qui se trouve dans sa cinquantième année, paie l'impôt sur la valeur entière de l'objet, tandis qu'un autre usufruitier, plus âgé de quelques mois à peine, ne l'acquitte que sur le quart de cette même valeur.

Enfin, il est excessif de prétendre que l'usufruit temporaire de plus de dix ans absorbe la valeur de la pleine propriété. Dans cette hypothèse l'importance de la nue-propriété est réduite à néant et cependant on ne peut mettre en doute qu'elle n'ait une valeur marchande souvent considérable.

SECTION III[e]

Législation Anglaise.

Nous n'en dirons que quelques mots. En Angleterre, la propriété est soumise généralement à un régime différent de celui qui existe chez nous. Les substitutions sont autorisées à l'infini et, d'autre part, il est de pratique constante de concéder sur les biens des droits d'emphytéose dont la durée se prolonge jusqu'à dix siècles. Par suite, la plupart des propriétaires d'immeubles se trouvent réduits à la condition d'usufruitiers ou de possesseurs précaires. Il en résulte que le droit de mutation sur les immeubles ne porte jamais sur leur valeur intégrale, mais « qu'il est calculé sur ce qu'on appelle l'intérêt de vie de l'héritier, c'est-à-dire d'après le temps plus ou moins long pendant lequel, à raison de son âge, le successeur doit conserver personnellement la jouissance » (1).

---

1) Garnier, *Rép. pér.* art. 9994.

Nous arrêtons là notre rapide aperçu de législation comparée. Nous ne connaissons pas les textes qui régissent la matière dans les autres nations. Au surplus, il est douteux, qu'à raison de la différence d'organisation des droits de mutation dans ces pays, les principes qu'ils adoptent puissent être mis en parallèle avec les nôtres.

CONCLUSION

Des notions précédemment exposées, il nous est permis de conclure que les règles édictées par la loi du 25 février 1901 pour la perception de l'impôt proportionnel sur les mutations de nue-propriété et d'usufruit, réalisent une réforme à la fois simple, rationnelle et équitable.

Se séparant des errements suivis par la législation du centième denier et par la loi du 22 frimaire an vii, le législateur de 1901 se garde de frapper le nu-propriétaire aussi lourdement que l'acquéreur de la pleine propriété et d'évaluer uniformément l'usufruit à la moitié de la valeur de cette dernière. Guidé par ce principe essentiellement juridique, que la nue-propriété augmente et l'usufruit diminue de valeur à mesure que l'usufruitier avance en âge, il s'efforce de répartir l'impôt de mutation entre le nu-propriétaire et l'usufruitier autant que possible dans la mesure de cette augmentation et de cette diminution.

Plus prudent que le législateur belge, il évite d'ajourner le paiement des droits, sur la mutation de la nue-propriété, jusqu'au jour de la réunion de l'usufruit.

Plus précis que le législateur italien, il adopte un barême dont la graduation suit, pour ainsi dire, pas à pas les fluctuations de la valeur imposable des deux éléments de la propriété aux différentes époques de la vie humaine.

Son système présente, il est vrai, quelques lacunes en ce qui concerne l'évaluation de la pleine propriété des rentes viagères ; celle des usufruits temporaires de longue durée ; la prescription de l'action en supplément de droits appartenant à la Régie en cas de déclaration inexacte de la naissance de l'usufrutier. Mais nous avons vu que l'Administration s'est déjà attachée à réparer l'erreur pour ce qui est de l'estimation des usufruits temporaires. Il est à souhaiter que notre Parlement sanctionne son interprétation et complète, en outre, la réforme sur les deux autres points défectueux.

Vu : *par le Président de la Thèse*,
Joseph BRESSOLLES.

Vu : *Le Doyen*,
A. DELOUME.

Vu et permis d'imprimer :
Toulouse, le 12 Mai 1903.
Le Recteur,
Président du Conseil de l'Université,
PERROUD.

TABLE DES MATIÈRES

BIBLIOGRAPHIE IX

INTRODUCTION 1

CHAPITRE PREMIER

Historique et généralités 7

I. — Droit féodal 7

II. — Législation du centième denier 8

III. — Loi du 22 frimaire an VII 10

IV. — Historique de la loi du 25 février 1901 13

V. — Généralités sur la loi du 25 février 1901 ... 16

CHAPITRE DEUXIÈME

Règles générales de perception 23

SECTION I^re^. — Conditions requises pour que l'impôt puisse être réclamé 24

§ I^er^. — Dans quels cas y a-t-il mutation imposable ? 24

§ II^e^. — Quelles sont les conditions d'exigibilité de l'impôt ? 35

SECTION II^e^. — Règles générales de liquidation de l'impôt ? 37

§ I^er. — Des mutations résultant d'actes à titre onéreux, autres que l'échange, de tous biens autres que les créances à terme, rentes et pensions..... 39

§ II^e. — Des mutations à titre gratuit et à titre onéreux par voie d'échange de tous biens autres que le créances à terme, rentes et pensions..... 47

§ III^e. — Des mutations à titre onéreux ou à titre gratuit de créances à terme, rentes et pensions..... 58

CHAPITRE TROISIÈME

Examen de quelques hypothèses particulières 69

SECTION I^re. — Des réunions d'usufruits démembrés antérieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 février 1901..... 69

SECTION II^e. — Des usufruits successifs..... 75

SECTION III^e. — Des réversions d'usufruit..... 82

SECTION IV^e. — Des legs d'usufruit conjoint avec clause d'accroissement..... 84

SECTION V^e. — Des usufruits temporaires..... 88

SECTION VI^e. — Des usufruits à terme incertain ou à durée indéterminée..... 93

CHAPITRE QUATRIÈME

Mesures de manutention et de contrôle. Pénalités. — Prescriptions 97

SECTION I^re. — Mesures de manutention et de contrôle..... 97

Section II[e]. — Des pénalités en cas de déclaration inexacte de la naissance..... 102

Section III[e]. — Des prescriptions..... 103

Chapitre cinquième

Aperçu sur quelques législations étrangères. 107

Section I[re]. — Législation Belge..... 107

Section II[e]. — Législation Italienne..... 113

Section III[e]. — Législation Anglaise..... 116

Conclusion 119

CARCASSONNE. — IMPRIMERIE ANDRÉ GABELLE